

**ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ**

**ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ  
ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

Λογιστική των Ενσώματων Πάγιων  
Περιουσιακών Στοιχείων & Αναπροσαρμογές

Κωνσταντίνος Ε. Αεράκης

## ΕΝΟΤΗΤΑ 1

### ΤΑ ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΣΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ ΚΑΙ ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΑΥΤΩΝ

*Η κατανόηση της φιλοσοφίας βάσει της οποίας συμπεριφέρονται τα ενσώματα πάγια στοιχεία του ενεργητικού προϋποθέτει μια συνοπτική επισκόπηση των σχετικών διατάξεων του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και, γενικότερα, ορισμένων θεμελιωδών εννοιών απαραίτητων για την περαιτέρω ανάλυση. Η ενότητα αυτή παρουσιάζει τα παραπάνω στοιχεία.*

#### 1.1 Περιουσιακά Στοιχεία που Περιλαμβάνονται στο Πάγιο Ενεργητικό

Στην πρώτη ομάδα του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ) περιλαμβάνεται το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων, που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια, με την ίδια περίπου μορφή, στην οικονομική μονάδα, καθώς και τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.

Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνονται οι εξής μερικότερες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων:

1. ενσώματα πάγια στοιχεία (λογαριασμοί 10 – 15): είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η οικονομική μονάδα με σκοπό να τα χρησιμοποιεί ως μέσα δράσης της κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος.
2. ασώματες ακινητοποιήσεις ή άυλα πάγια στοιχεία (λογαριασμοί 16.00 – 16.09): είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά που αποκτώνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα οπωσδήποτε μεγαλύτερο από ένα έτος.
3. έξοδα πολυετούς απόσβεσης (λογαριασμοί 16.10 – 16.19): είναι τα έξοδα που αποσβένονται τμηματικά και πραγματοποιούνται για την ίδρυση και οργάνωση της οικονομικής μονάδας, για την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της.
4. συμμετοχές και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις (λογαριασμός 18): είναι οι συμμετοχές σε άλλες οικονομικές μονάδες, οποιασδήποτε νομικής μορφής -Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ε.Ε., Ο.Ε. και άλλες- οι οποίες εξασφαλίζουν την άσκηση επιρροής πάνω σ' αυτές και αποκτώνται με σκοπό διαρκούς κατοχής τους, και οι κατά τρίτων απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας, για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεως λήγει μετά από το τέλος της επόμενης χρήσεως.

Σημειώνουμε ότι η παρούσα εργασία έχει ως αντικείμενο τη λογιστική αντιμετώπιση των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων και τις αντίστοιχες αναπροσαρμογές τους, πράγμα που σημαίνει ότι οι λογαριασμοί που θα μας απασχολήσουν από την ομάδα 1 του ΕΓΛΣ είναι οι λογαριασμοί 10 ως και 15, αλλά θα παρατεθεί και μια συνοπτική αναφορά στο

λογαριασμό 19 (όμιλος λογαριασμών), όπου αποτυπώνεται η λογιστική χαρτογράφηση των πάγιων των υποκαταστημάτων και άλλων κέντρων των επιχειρήσεων.

Σημειώνεται, επίσης, ότι τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης, οι συμμετοχές και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις δεν αποτελούν πάγια περιουσιακά στοιχεία, αλλά απλώς καταχωρούνται στην κατηγορία του πάγιου ενεργητικού γιατί είναι στοιχεία που ρευστοποιούνται σε περισσότερες από μία χρήσεις<sup>1</sup>.

Πέρα από την αναφορά στους λογαριασμούς της ομάδας 1, οι οποίοι είναι και οι άμεσα σχετιζόμενοι με τη λογιστική των ενσώματων πάγιων, παρακάτω παρατίθενται αναφορές και άλλων λογαριασμών του ΕΓΛΣ, οι οποίοι συμπληρώνουν ολοκληρώνουν την εικόνα που πρέπει να έχουμε για τους λογιστικούς χειρισμούς των ενσώματων πάγιων και των αναπροσαρμογών τους. Τέτοιοι είναι οι λογαριασμοί 41 *Αποθεματικό – Διαφορές αναπροσαρμογής – Επιχορηγήσεις επενδύσεων*, 66 *Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος*, 81 *Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα*, 85 *Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος*, 01 *Αλλότρια περιουσιακά στοιχεία* και 05 *Δικαιούχοι αλλότριων περιουσιακών στοιχείων*.

## 1.2 Βασικές Έννοιες Ενσώματων Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων

Τιμή κτήσης είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς η οποία προσανξάνεται με τα ειδικά έξοδα αγοράς (π.χ. ασφάλιστρα μεταφοράς, ναύλοι, δασμοί, δαπάνες εγκαταστάσεων κ.λπ.) και μειώνεται με τις σχετικές εκπτώσεις.

Κόστος κτήσης (ή παραγωγής ή ιδιοκατασκευής) είναι το παρακάτω άθροισμα:

άμεσα υλικά (πρώτες ύλες και διάφορα υλικά) που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των συγκεκριμένων προϊόντων ή ιδιοκατασκευών	XXX
πλέον: αναλογία γενικών εξόδων αγορών	XXX
πλέον: κόστος κατεργασίας που απαιτήθηκε για να φθάσουν τα σχετικά προϊόντα ή οι ιδιοκατασκευές στην τελική μορφή	XXX XXX
<b>σύνολο κόστος κτήσης (ή παραγωγής ή ιδιοκατασκευής)</b>	<b>XXX</b>

Επέκταση ή προσθήκη κτιρίου, κτιριακής εγκατάστασης και τεχνικού έργου είναι οποιαδήποτε μόνιμη αύξηση του όγκου, του μεγέθους ή της ωφελιμότητάς του, που γίνεται με τη χρησιμοποίηση, κατά κανόνα, δομικών υλικών.

**Παράδειγμα:** Σε ιδιόκτητες κτιριακές εγκαταστάσεις, οι οποίες δεν διέθεταν κλιματισμό, τοποθετήθηκαν κλιματιστικές εγκαταστάσεις αξίας € 500.000,00. Η επένδυση αυτή αποτελεί προσθήκη επί των κτιριακών εγκαταστάσεων και, επομένως, προσανξάνει την αξία κτήσης του κτιρίου, επειδή αυξάνεται η ωφελιμότητά του.

Εάν η επιχείρηση στο μέλλον καταβάλει ποσό € 25.000,00 για την αντικατάσταση φθαρμένων τμημάτων των παραπάνω κλιματιστικών εγκαταστάσεων, το ποσό αυτό αποτελεί

<sup>1</sup> ΕΣΥΛ, αριθμός γνωμοδότησης 269/1996

επισκευή των πάγιων εγκαταστάσεων και, επομένως, καταχωρείται στα έξοδα της χρήσης, αφού οι δαπάνες επισκευών των πάγιων δεν προσαυξάνουν την αξία κτήσης τους. Το ίδιο συμβαίνει και με τα ποσά που καταβάλλονται για τη μηνιαία ή τριμηνιαία κ.λπ. συντήρησή τους, τα οποία καταχωρούνται στα έξοδα της χρήσης, αφού οι δαπάνες συντήρησης των πάγιων δεν προσαυξάνουν την αξία κτήσης τους.

Επέκταση ή προσθήκη μηχανήματος, τεχνικής εγκατάστασης και μηχανολογικού εξοπλισμού είναι κάθε προσθήκη ή εργασία που γίνεται σ' αυτά και αυξάνει το μέγεθος και, κατά κανόνα, την παραγωγική τους δυναμικότητα.

Βελτίωση ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι κάθε μεταβολή που γίνεται σ' αυτό μετά από τεχνολογική επέμβαση και που έχει ως αποτέλεσμα, είτε την αύξηση του χρόνου της ωφέλιμης ζωής του, είτε την αύξηση της παραγωγικότητάς του, είτε τη μείωση του κόστους λειτουργίας του ή τη βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποίησής του.

**Παράδειγμα:** Σε μηχανήμα, το οποίο που παρήγαγε 2.500 τεμάχια ενός προϊόντος την ημέρα, έγιναν τεχνολογικές παρεμβάσεις και αλλαγές αξίας € 50.000,00, με αποτέλεσμα η ημερήσια παραγωγή να αυξηθεί σε 4.000 τεμάχια. Η επένδυση του ποσού των € 50.000,00 αποτελεί βελτίωση του μηχανήματος αυτού, επειδή αυξάνεται μέσω αυτής η παραγωγικότητά του.

Συντήρηση ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η τεχνολογική επέμβαση που γίνεται σ' αυτό με σκοπό να διατηρείται στην αρχική του παραγωγική ικανότητα για όσο το δυνατό μεγαλύτερο χρονικό διάστημα.

Επισκευή ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η αντικατάσταση ή επιδιόρθωση μερών αυτού, που έχουν καταστραφεί ή υποστεί βλάβη, με σκοπό την επαναφορά της παραγωγικής του ικανότητας ή των συνθηκών λειτουργίας του στο επίπεδο που ήταν πριν από την καταστροφή ή τη βλάβη.

Το κόστος των επεκτάσεων, προσθηκών και βελτιώσεων προσαυξάνει την αξία κτήσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και καταχωρείται στους σχετικούς λογαριασμούς των στοιχείων αυτών.

Τα έξοδα συντήρησης και επισκευής των πάγιων περιουσιακών στοιχείων είναι κόστος τρέχουσας μορφής και καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς εξόδων κατ' είδος της ομάδας 6.

### 1.3 Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων

Για τη διαχειριστική παρακολούθηση κάθε πάγιου στοιχείου και για τη λογιστική παρακολούθηση της αξίας κτήσης και των αποσβέσεων του και γενικότερα της τύχης του, τηρείται υποχρεωτικά μητρώο πάγιων στοιχείων, το οποίο αποτελεί την τελευταία ανάλυση των λογαριασμών των πάγιων περιουσιακών στοιχείων (λογαριασμοί τρίτου ή τέταρτου κ.λπ. βαθμού).

Από το μητρώο πάγιων στοιχείων, οι λεπτομέρειες και ο τρόπος τήρησης του οποίου αφήνονται στην κρίση της οικονομικής μονάδας, πρέπει να προκύπτουν τουλάχιστον τα παρακάτω στοιχεία:

1. τα στοιχεία που εξατομικεύουν το είδος του πάγιου (ονοματολογία και διακριτικά στοιχεία)

2. τα στοιχεία της λογιστικής του ένταξης (τίτλοι και κωδικοί αριθμοί του πρωτοβάθμιου και του λογαριασμού της τελευταίας βαθμίδας)
3. η αιτιολογία και τα σχετικά στοιχεία κτήσης, η αρχική αξία κτήσης και οι μεταβολές αυτής (προσθήκες, βελτιώσεις, μειώσεις)
4. ο τόπος εγκατάστασης ή ο τρίτος στις εγκαταστάσεις του οποίου τυχόν βρίσκεται
5. η ημερομηνία κατά την οποία άρχισε η χρησιμοποίηση ή λειτουργία του, καθώς και η ημερομηνία που τυχόν τέθηκε σε αδράνεια
6. η τυχόν κτήση του με ευεργετική φορολογική διάταξη
7. η τυχόν ύπαρξη βαρών πάνω σε αυτό (π.χ. είδος βάρους, αιτία, ποσό)
8. ο κωδικός αριθμός της τελευταίας βαθμίδας του λογαριασμού αποσβέσεων
9. οι λογισμένες αποσβέσεις (συντελεστής και ποσά) και τα στοιχεία της λογιστικής τους εγγραφής (α/α παραστατικού, ημερομηνία), καθώς και οι αντιλογισμένες αποσβέσεις, π.χ. σε περίπτωση πώλησης ή καταστροφής
10. τα στοιχεία και η αιτία του τερματισμού της παραγωγικής του ζωής (π.χ. εκποίηση, διάλυση ή καταστροφή).

Με σκοπό να αντιμετωπιστούν δυσχέρειες που ενδεχομένως θα ανακύψουν κατά την υποχρεωτική τήρηση του μητρώου πάγιων στοιχείων σύμφωνα με τα παραπάνω, παρέχεται η δυνατότητα της τήρησης αυτού κατά ομάδες ομοειδών πάγιων στοιχείων (π.χ. πάγια στοιχεία του λογαριασμού 14 που αποκτήθηκαν κατά τη διάρκεια του ίδιου μήνα παρακολουθούνται σε μία ατομική μερίδα), με την προϋπόθεση ότι το συγκεκριμένο πάγιο στοιχείο, όταν κρίνεται αναγκαίο (π.χ. κατά την απογραφή ή την πώληση), θα είναι δυνατό να εξατομικεύεται.

#### 1.4 Απογραφή Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων

Σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας<sup>2</sup>, για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο που έχει μια επιχείρηση στην κατοχή της αναγράφονται στο βιβλίο απογραφών τουλάχιστον:

1. η αξία κτήσης ή το κόστος ιδιοκατασκευής του, προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων
2. οι αποσβέσεις, και
3. η αναπόσβεστη αξία.

Όταν ο επιτηδευματίας τηρεί θεωρημένα βιβλία – μητρώα πάγιων περιουσιακών στοιχείων και αποσβέσεων μπορεί να καταχωρεί την πιο πάνω ανάλυση, κατά ομοειδείς κατηγορίες πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

---

<sup>2</sup> ΚΒΣ, άρθρο 27, παράγραφος 4

## ΕΝΟΤΗΤΑ 2

### ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

*Η έννοια των αποσβέσεων είναι μία από τις πλέον άμεσα συσχετιζόμενες με αυτή των ενσώματων πάγιων στοιχείων του ενεργητικού, τόσο σε θεωρητικό, όσο και σε πρακτικό και λογιστικό επίπεδο. Η ενότητα αυτή συνοψίζει τα κυριότερα θέματα περί αποσβέσεων των πάγιων στοιχείων.*

#### 2.1 Εννοιολογικοί Προσδιορισμοί

Απόσβεση είναι η χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, που υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του και, συνακόλουθα, η λογιστική απεικόνιση και ο καταλογισμός της σε καθεμία χρήση. Οι αποσβέσεις κάθε χρήσεως βαρύνουν το λειτουργικό κόστος ή απευθείας τα αποτελέσματα χρήσης, όταν πρόκειται για αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος. Το ποσό της ετήσιας απόσβεσης αντιπροσωπεύει τη μείωση της αξίας του πάγιου στοιχείου που επέρχεται λόγω της χρήσης του, της παρόδου του χρόνου και της οικονομικής του απαξίωσης.

Αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι το ενσώματο ή άυλο πάγιο στοιχείο που αποκτάται από την οικονομική μονάδα για διαρκή παραγωγική χρήση και έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής περιορισμένη, πάντως μεγαλύτερη από ένα έτος.

Μη αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι το ενσώματο ή άυλο περιουσιακό που αποκτάται από την οικονομική μονάδα για διαρκή παραγωγική χρήση και του οποίου η ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι απεριόριστη π.χ. τα γήπεδα, τα οικόπεδα, τα έργα τέχνης.

Ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι, είτε η χρονική περίοδος κατά την οποία υπολογίζεται ότι το αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από την οικονομική μονάδα, είτε η ολική ποσότητα παραγωγής ή το ολικό έργο το οποίο αναμένεται να επιτύχει η οικονομική μονάδα από το πάγιο αυτό στοιχείο (π.χ. ωφέλιμη διάρκεια ζωής μηχανήματος μετρημένη σε παραγωγικές ώρες).

Αποσβεστέα αξία ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι το ιστορικό κόστος του ή άλλο ποσό που αντικατέστησε νομότυπα το ιστορικό κόστος (π.χ. αξία αναπροσαρμογής που επιβλήθηκε από το νόμο ή αξία που έχει προκύψει από εκτίμηση λόγω συγχώνευσης), μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του, εφ' όσον αυτή είναι αξιόλογη. Αν η υπολειμματική αξία δεν είναι αξιόλογη, δε λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της αποσβεστέας αξίας. Η κρίση για την αξιολόγηση αυτή αφήνεται στην οικονομική μονάδα.

Υπολειμματική αξία ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του που υπολογίζεται να πραγματοποιηθεί κατά το τέλος της ωφέλιμης διάρκειας της ζωής του.

## **2.2 Γενικές Αρχές Λογισμού των Αποσβέσεων των Ενσώματων Πάγιων Στοιχείων**

### **2.2.1 Βάσει των ελληνικών προτύπων**

Η αποσβεστέα αξία των πάγιων περιουσιακών στοιχείων κατανέμεται σε κάθε λογιστική χρήση, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, με ομοιόμορφο τρόπο. Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων εφαρμόζεται η μέθοδος της σταθερής απόσβεσης ή αυτή της φθίνουσας, ανάλογα με την κατηγορία και τα χαρακτηριστικά του πάγιου<sup>3</sup>.

Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση τους προβλεπόμενους από την κείμενη νομοθεσία συντελεστές ετήσιας τακτικής απόσβεσης για κάθε κατηγορία αποσβέσιμων πάγιων στοιχείων. Οι συντελεστές αυτοί, κατά τεκμήριο, καλύπτουν τη φυσική φθορά (από τη χρήση και από την πάροδο του χρόνου), καθώς και την οικονομική απαξίωση των οικείων στοιχείων.

Δεν επιτρέπεται ο λογισμός αποσβέσεων με συντελεστές μεγαλύτερους από εκείνους που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία. Επίσης, δεν επιτρέπεται ο λογισμός αποσβέσεων με συντελεστές μικρότερους από τους ελάχιστους συντελεστές, που η κείμενη νομοθεσία προβλέπει ως υποχρεωτικούς.

Η διενέργεια αποσβέσεων για κάθε έτος με τους θεσπισμένους ελάχιστους συντελεστές είναι υποχρεωτική, ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών. Η διενέργεια αποσβέσεων διακόπτεται από τη στιγμή που το σύνολο των διενεργημένων αποσβέσεων για κάθε αποσβέσιμο στοιχείο γίνει ίσο με την αποσβεστέα αξία αυτού του στοιχείου (μείον μιας μονάδας), ανεξάρτητα από το αν εξακολουθεί η παραγωγική χρησιμοποίησή του.

Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται από τη στιγμή που το πάγιο στοιχείο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί. Αν ο χρόνος αυτός δε συμπίπτει με την έναρξη της λογιστικής χρήσης, η απόσβεση υπολογίζεται σε τόσα δωδέκατα της ετήσιας απόσβεσης όσοι είναι οι μήνες μέχρι το τέλος της χρήσεως, στους οποίους περιλαμβάνεται και ο μήνας μέσα στον οποίο το πάγιο στοιχείο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί.

Οι αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων τα οποία παραμένουν σε αδράνεια για χρονικό διάστημα που διαρκεί συνέχεια πέρα από έξι μήνες, υπολογίζονται, για το διάστημα αυτό, με μειωμένους συντελεστές. Το ποσοστό μείωσης καθορίζεται, κατά κλάδους οικονομικών μονάδων ή κατηγορίες στοιχείων, συγχρόνως με τον καθορισμό των ετήσιων συντελεστών τακτικών αποσβέσεων.

### **2.2.2 Βάσει των διεθνών λογιστικών προτύπων**

Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται με την εφαρμογή των εξής τριών μεθόδων:

1. σταθερή
2. φθίνουσα, και
3. λειτουργικής έντασης.

---

<sup>3</sup> Π.Δ. 299/2003

Οι μέθοδοι απόσβεσης πρέπει να επανεξετάζονται περιοδικά. Εάν υπάρχει σημαντική μεταβολή στον αναμενόμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών από τα πάγια, στην περίπτωση αυτή οι μέθοδοι τροποποιούνται, ώστε να εκφράζουν το νέο ρυθμό ωφελειών.

Οι συντελεστές απόσβεσης προσδιορίζονται από την επιχείρηση, με τέτοιο τρόπο ώστε η απόσβεση κάθε πάγιου να είναι ανάλογη της ετήσιας μείωσης της αξίας του. Η μείωση αυτή οφείλεται:

1. στη χρησιμοποίησή του
2. στη πάροδο του χρόνου, και
3. στην οικονομική απαξίωση.

Η διενέργεια αποσβέσεων για κάθε έτος είναι υποχρεωτική και δεν εξαρτάται από την ύπαρξη ή μη κερδών.

### **2.3 Άλλα Σχετικά με τις Αποσβέσεις Ζητήματα**

Οι αποσβέσεις που διενεργούνται για κάθε λογιστική χρήση καταλογίζονται σε αυτή με χρέωση των λογαριασμών 66 *Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος* και 85 *Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος* και με πίστωση των από το Σχέδιο Λογαριασμών προβλεπόμενων αντίθετων λογαριασμών 10.99, 11.99, 12.99, 13.99, 14.99 και 16.99.

Από τις αποσβέσεις που διενεργούνται σε κάθε χρήση, οι τακτικές, που θεωρείται ότι αφορούν το λειτουργικό κόστος (δηλαδή τη λειτουργία παραγωγής, τη διοικητική λειτουργία, τη λειτουργία ερευνών και ανάπτυξης και τη λειτουργία διάθεσης), καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 66 και, τελικά, μεταφέρονται στο λογαριασμό 80.00 *Γενική εκμετάλλευση*.

Στην περίπτωση που η οικονομική μονάδα, προκειμένου να προσδιορίσει το κόστος και τα αναλυτικά αποτελέσματα, δεν κάνει χρήση των αρχών που διέπουν τη διενέργεια αποσβέσεων, οι τακτικές αποσβέσεις του λογαριασμού 66 κατανέμονται εξωλογιστικά στις επιμέρους λειτουργίες της οικονομικής μονάδας (παραγωγής, διοίκησης, ερευνών – ανάπτυξης και διάθεσης).

Οι προβλεπόμενες από τη φορολογική νομοθεσία, με τη μορφή αναπτυξιακών κινήτρων, πρόσθετες (επιταχυνόμενες) αποσβέσεις καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 85 και, τελικά, μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης στο λογαριασμό 86.03 *Μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων*.



## 2.4 Ερμηνεία της Ελληνικής Νομοθεσίας για τις Αποσβέσεις<sup>4</sup>

### 2.4.1 Γενικά

Όπως είναι γνωστό, κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο των επιχειρήσεων, εφ' όσον η αξία του μειώνεται λόγω της χρησιμοποίησής του στην παραγωγική διαδικασία ή της παρόδου του χρόνου ή της οικονομικής του απαξίωσης, υπόκειται σε απόσβεση.

Με το Προεδρικό Διάταγμα Π.Δ. 299/2003<sup>5</sup> επήλθαν ορισμένες μεταβολές στο τρόπο με τον οποίο διενεργούνταν οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων, βάσει του προηγούμενου Π.Δ. 100/1998.

Ειδικότερα, με το τελευταίο Π.Δ. 299/2003 καθορίζονται για πρώτη φορά κατώτεροι και ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία των εμπορικών επιχειρήσεων (μεταπρατικές, βιοτεχνικές, βιομηχανικές, ξενοδοχειακές, κ.λπ.), των γεωργικών επιχειρήσεων και των ελεύθερων επαγγελματιών. Επιπλέον, ορίζονται για πρώτη φορά ιδιαίτεροι συντελεστές απόσβεσης για ορισμένες κατηγορίες παγίων, όπως:

1. τα οδικά δίκτυα που βρίσκονται εντός χώρου εργοστασίων ή εντός χώρου που βρίσκεται οικισμός προσωπικού
2. τις μονάδες παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας συνδυσμένου κύκλου
3. τα φράγματα των υδροηλεκτρικών σταθμών
4. τα ψυγεία αποθήκευσης τροφίμων σε εγκαταστάσεις τρίτων, κ.λπ..

Οι νέοι αυτοί κατώτεροι και ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους (χρήσεις) που αρχίζουν από 1/1/2003 και μετά. Επομένως, οι συντελεστές αυτοί εφαρμόζονται για τον υπολογισμό των αποσβέσεων των παγίων οι οποίες βαρύνουν τις χρήσεις που αρχίζουν από την παραπάνω ημερομηνία και μετά, χωρίς να ενδιαφέρει ο χρόνος απόκτησης των παγίων (αν αποκτήθηκαν δηλαδή πριν ή μετά την 1/1/2003). Συνεπώς, το παλαιό Π.Δ. 100/1998 (συντελεστές απόσβεσης και κάθε άλλο σχετικό θέμα) θα ισχύει μόνο για τις χρήσεις που έχουν αρχίσει πριν την 1/1/2003. Δηλαδή, με βάση τα παραπάνω, οι αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων μιας επιχείρησης με διαχειριστική περίοδο 1/7/2002 - 30/6/2003 θα υπολογιστούν με βάση τους συντελεστές απόσβεσης και όσα άλλα γενικά ορίζονται στο Π.Δ. 100/1998. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση επιχείρησης που προβαίνει σε έναρξη εργασιών την 30/11/2002 και κατά συνέπεια η πρώτη διαχειριστική της περίοδο λήγει την 31/12/2003 (υπερδωδεκάμηνη χρήση). Είναι προφανές ότι οι εν λόγω επιχειρήσεις, για τον προσδιορισμό των αποσβέσεων που θα βαρύνουν τις επόμενες χρήσεις τους, θα εφαρμόζουν στο εξής το Π.Δ. 299/2003.

### 2.4.2 Πώς εφαρμόζεται το Π.Δ. 299/2003

Όπως ήδη αναφέρθηκε, για τον υπολογισμό των αποσβέσεων των πάγιων στοιχείων, οι επιχειρήσεις θα μπορούν να χρησιμοποιούν είτε τον ανώτερο είτε τον κατώτερο συντελεστή απόσβεσης που αντιστοιχεί στην κατηγορία ή το είδος του πάγιου, χωρίς, όμως,

<sup>4</sup> Π.Δ. 299/2003

<sup>5</sup> ΦΕΚ Α' 255/4.11.2003

να υπάρχει η δυνατότητα χρησιμοποίησης οποιουδήποτε συντελεστή που να βρίσκεται μεταξύ αυτών των δύο (ενδιάμεσος συντελεστής). Ως κατηγορία πάγιων στοιχείων, σύμφωνα με το Π.Δ. 299/2003, νοείται η τελευταία υποδιακρίση αυτών. Η επιλογή ενός εκ των δύο συντελεστών (κατώτερος ή ανώτερος) είναι δεσμευτική για όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία ανήκουν στην ίδια κατηγορία, μέχρι και την πλήρη απόσβεσή τους. Αυτό σημαίνει ότι οι επιχειρήσεις δεν μπορούν, για ορισμένα από τα πάγια στοιχεία που ανήκουν στην ίδια κατηγορία, να επιλέξουν τον ανώτερο συντελεστή απόσβεσης, ενώ ταυτόχρονα για τα υπόλοιπα πάγια της ίδιας κατηγορίας να χρησιμοποιούν τον κατώτερο συντελεστή. Εφ' όσον επιλεγεί συγκεκριμένος συντελεστής σε μία κατηγορία παγίων, αυτός θα χρησιμοποιηθεί μέχρι και την πλήρη απόσβεση των παγίων αυτών.

Επισημαίνεται, όμως, ότι, για τα πάγια στοιχεία της ίδιας κατηγορίας που αποκτά μια επιχείρηση σε επόμενη διαχειριστική περίοδο, μπορεί να επιλεγεί, χωρίς καμία δέσμευση, η χρήση ενός εκ των δύο συντελεστών απόσβεσης (π.χ. ο κατώτερος), ανεξάρτητα εάν σε προηγούμενη χρήση για την απόσβεση των παγίων στοιχείων της ίδιας κατηγορίας είχε χρησιμοποιηθεί άλλος συντελεστής (π.χ. ο ανώτερος). Για τα πάγια στοιχεία που έχουν αποκτηθεί μέχρι την 31/12/2003, εφόσον υφίσταται αναπόσβεστη αξία, ο συντελεστής που θα επιλεγεί για τον υπολογισμό των αποσβέσεων τους της χρήσης 2003 θα πρέπει να χρησιμοποιηθεί υποχρεωτικά και για τις επόμενες χρήσεις, μέχρι την πλήρη απόσβεση των παγίων αυτών.

Τέλος, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία των επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή (σε κάθε περίπτωση όχι μεγαλύτερη του ενός έτους), για τα οποία δεν ορίζονται με το Π.Δ. 299/2003 συντελεστές απόσβεσης, αυτά θα αποσβένονται με βάση τη ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους. Δηλαδή για τα πάγια αυτά δεν υφίσταται, εκ των πραγμάτων, η δυνατότητα χρησιμοποίησης κατώτερου ή ανώτερου συντελεστή απόσβεσης.

### **2.4.3 Αντιμετώπιση ειδικών περιπτώσεων**

Η διενέργεια αποσβέσεων κάθε έτος είναι υποχρεωτική για τους ισολογισμούς που κλείνουν οι επιχειρήσεις μετά την 30/12/1997. Επομένως, στα πλαίσια του λογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών των επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών κατά τα άρθρα 31, 41, 49 και 105 του Ν. 2238/1994, όπως ισχύει, οι επιχειρήσεις οφείλουν να διενεργούν αποσβέσεις επί των παγίων στοιχείων τους με τους προβλεπόμενους συντελεστές, ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών στη συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο.

Σύμφωνα με την κείμενη φορολογική νομοθεσία, εάν διενεργηθούν αποσβέσεις με συντελεστή μεγαλύτερο του προβλεπόμενου, οι επιπλέον αποσβέσεις δεν αναγνωρίζονται φορολογικά, ενώ εάν δεν υπολογιστούν αποσβέσεις σε μία χρήση ή υπολογιστούν με χαμηλότερο από τον προβλεπόμενο συντελεστή, η επιχείρηση χάνει ισόποσο δικαίωμα διενέργειάς τους στις επόμενες χρήσεις. Από τον παραπάνω βασικό κανόνα εξαιρούνται οι νέες επιχειρήσεις για τις τρεις πρώτες χρήσεις που ακολουθούν τη χρήση εντός της οποίας άρχισαν την παραγωγική τους λειτουργία. Οι επιχειρήσεις αυτές έχουν τις εξής επιλογές:

1. να μην υπολογίσουν καθόλου αποσβέσεις για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία
2. να πραγματοποιήσουν αποσβέσεις, αλλά με συντελεστές απόσβεσης μειωμένους κατά 50% σε σχέση με τους προβλεπόμενους.

Οι παραπάνω επιλογές αφορούν όλα ανεξαρτήτως τα πάγια περιουσιακά στοιχεία (είτε δεν θα διενεργηθούν αποσβέσεις σε κανένα πάγιο, είτε θα διενεργηθούν σε όλα με το 50% του προβλεπόμενου συντελεστή), καθώς και όλες τις διαχειριστικές χρήσεις (η επιχείρηση δεν θα υπολογίσει αποσβέσεις ή θα πραγματοποιήσει και στις 3 χρήσεις). Ως νέες επιχειρήσεις θεωρούνται:

1. αυτές που ιδρύθηκαν από 1/1/2003 και μετά
2. αυτές που ιδρύθηκαν πριν την 1/1/2003, οι χρήσεις, όμως, που αρχίζουν μετά την 1/1/2003 εμπίπτουν στην τριετία (οι 3 χρήσεις που έπονται της χρήσης μέσα στην οποία ιδρύθηκε)
3. αυτές που ιδρύουν υποκαταστήματα από την 1/1/2003 και μετά
4. αυτές που ίδρυσαν υποκατάστημα πριν από την 1/1/2003, αλλά η διαχειριστική χρήση που αρχίζει από την ημερομηνία αυτή και μετά εμπίπτει, κατά τον ίδιο τρόπο, στην τριετία
5. αυτές που ιδρύουν από την 1/1/2003 και μετά αυτοτελή κλάδο ή αρχίζουν δραστηριότητα με αυτοτελή οργάνωση, χωρίς να ιδρύουν υποκατάστημα (π.χ. μια μεταποιητική επιχείρηση ιδρύει νέα παραγωγική μονάδα, ή μια ξενοδοχειακή επιχείρηση που ανεγείρει και άλλο ξενοδοχειακό συγκρότημα δίπλα στο υφιστάμενο).

Στις πιο πάνω περιπτώσεις 3, 4 και 5, οι επιχειρήσεις θεωρούνται νέες μόνο ως αναφορά το υποκατάστημα, τον αυτοτελή κλάδο ή τη νέα δραστηριότητα με αυτοτελή οργάνωση. Συνεπώς, οι προαναφερόμενες επιλογές θα αφορούν μόνο τα πάγια αυτά.

#### **2.4.4 Προβλεπόμενες μέθοδοι υπολογισμού των αποσβέσεων**

Για τα πάγια που έχουν αποκτηθεί μέχρι και 31/12/1997, καθώς και αυτά που αποκτώνται από 1/1/1998 και μετά, ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται με την σταθερή μέθοδο.

Για τα καινούργια μηχανήματα και το νέο λοιπό μηχανολογικό εξοπλισμό ή τεχνικό εξοπλισμό που αποκτούν μετά την 1/1/1998 οι βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές και λατομικές επιχειρήσεις, οι αποσβέσεις μπορούν να υπολογιστούν είτε με τη σταθερή μέθοδο είτε με τη φθίνουσα.

Στην φθίνουσα μέθοδο χρησιμοποιείται ο συντελεστής που ισχύει στην σταθερή μέθοδο, εφόσον προηγουμένως τριπλασιαστεί, και εφαρμόζεται επί του εκάστοτε υπολοίπου της αναπόσβεστης αξίας του πάγιου.

#### **2.4.5 Μπορεί να προκύψει αναβαλλομένη φορολογία των αποσβέσεων με βάση τις ισχύουσες διατάξεις των ελληνικών λογιστικών προτύπων;**

Οι αρχές βάσει των οποίων διενεργούνται οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων στη χώρα μας υπαγορεύονται ρητά από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και είναι οι ακόλουθες τρεις:

1. οι αποσβέσεις υπολογίζονται βάσει των προβλεπόμενων και θεσπισμένων από την ισχύουσα νομοθεσία συντελεστές ετήσιας τακτικής απόσβεσης για κάθε κατηγορία αποσβέσιμων πάγιων στοιχείων. Ο ρόλος των συντελεστών αυτών είναι να

- καλύπτουν, κατά το δυνατό, τη φυσική φθορά (από τη χρήση, αλλά και από την πάροδο του χρόνου), καθώς και την οικονομική απαξίωση των πάγιων στοιχείων<sup>6</sup>.
2. δεν επιτρέπεται ο λογισμός αποσβέσεων με συντελεστές μεγαλύτερους ή μικρότερους από εκείνους που προβλέπονται από την ισχύουσα νομοθεσία<sup>7</sup>.
  3. η απόσβεση του κάθε πάγιου στοιχείου διενεργείται συστηματικά και ομοιόμορφα μέσα στις χρήσεις της (πιθανολογούμενης) διάρκειας παραγωγικής χρησιμοποίησής του και σύμφωνα, πάντα, με τις ειδικές διατάξεις της εκάστοτε νομοθεσίας<sup>8</sup>.

Το συμπέρασμα στο οποίο οδηγούμαστε από αυτά που μόλις αναφέρθηκαν είναι ότι τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δεν ξεχωρίζουν την ωφέλιμη από την οικονομική ζωή ενός πάγιου στοιχείου. Αντίθετα, αποδέχονται ότι η ωφέλιμη ζωή του πάγιου ταυτίζεται με την οικονομική ζωή του. Άρα, η ωφέλιμη ζωή και οι συντελεστές απόσβεσης των παγίων στην Ελλάδα καθορίζονται από την ισχύουσα νομοθετική διάταξη, η οποία στην περίπτωσή μας είναι το Προεδρικό Διάταγμα 299/2003.

Αναβαλλόμενη φορολογία λόγω αποσβέσεων πάγιων στοιχείων θα είχαμε μόνο στην περίπτωση κατά την οποία οι λογιστικές αποσβέσεις των στοιχείων ήταν διαφορετικές από τις φορολογικές τους αποσβέσεις. Αυτό προϋποθέτει να διακρίνεται η ωφέλιμη από την οικονομική ζωή των πάγιων στοιχείων. Είναι, λοιπόν, φανερό ότι, βάσει των όσων ισχύουν μέχρι σήμερα, δεν μπορούμε να συναντήσουμε στη χώρα μας αναβαλλόμενη φορολογία λόγω αποσβέσεων από επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

---

<sup>6</sup> ΕΓΛΣ, παράγραφος 2.2.102, περίπτωση 7

<sup>7</sup> ΕΓΛΣ, παράγραφος 2.2.102, περίπτωση 8

<sup>8</sup> άρθρο 43, παράγραφος 5, περίπτωση δ, Ν. 2190/1920, ΕΓΛΣ, παράγραφος 2.2.102, περίπτωση 6 και άρθρο 31, παράγραφος 1, περίπτωση στ, Ν. 2238/1994

## ΕΝΟΤΗΤΑ 3

### ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΑΥΤΩΝ ΜΕΣΩ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ

Οι αρχές που διέπουν το χειρισμό των λογαριασμών του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου που αφορούν τα ενσώματα πάγια στοιχεία του ενεργητικού, καθώς και η δομή αυτών, αποτελούν τη «ραχοκοκαλιά» της γενικότερης λογιστικής αντιμετώπισης των στοιχείων αυτών. Η ενότητα αυτή παρουσιάζει ένα γενικό περίγραμμα της φιλοσοφίας των συγκεκριμένων χειρισμών κι απεικονίσεων<sup>9</sup>.

#### 3.1 Λογαριασμός 10: Εδαφικές Εκτάσεις

Εδαφικές εκτάσεις είναι τα οικόπεδα, γήπεδα, αγροτεμάχια, δάση, ορυχεία, μεταλλεία, λατομεία, οι φυτείες και γενικά οποιαδήποτε έκταση γης της οποίας η κυριότητα ανήκει στην οικονομική μονάδα.

Οι εδαφικές εκτάσεις διακρίνονται σ' εκείνες που έχουν απεριόριστη διάρκεια ωφέλιμης ζωής, όπως π.χ. είναι τα οικόπεδα, τα γήπεδα ή τα αγροτεμάχια, και σ' αυτές που η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους είναι περιορισμένη και για το λόγο αυτό η αξία τους είναι αποσβεστέα. Στην τελευταία αυτή κατηγορία ανήκουν π.χ. τα ορυχεία, τα μεταλλεία και τα λατομεία.

Στο λογαριασμό 10.00 *Γήπεδα - οικόπεδα* παρακολουθούνται οι εκτάσεις γης πάνω στις οποίες έχουν κατασκευαστεί και οργανωθεί τα εργοστάσια ή εργοτάξια της οικονομικής μονάδας ή έχουν ανεγερθεί λοιπά κτίρια και εγκαταστάσεις αυτής (π.χ. για γραφεία, καταστήματα ή κατοικίες), καθώς και εκείνες που προορίζονται για την εξυπηρέτηση παρόμοιων σκοπών.

Στους λογαριασμούς 10.01 *Ορυχεία*, 10.02 *Μεταλλεία* και 10.03 *Λατομεία* παρακολουθούνται οι ιδιόκτητες εκτάσεις γης, από τις οποίες, με κατάλληλα τεχνικά μέσα, αντλείται ο υπόγειος ή επιφανειακός φυσικός πλούτος τους (π.χ. ορυκτά, μεταλλεύματα ή λατομικά προϊόντα).

Οι λογαριασμοί 10.01 και 10.02 δημιουργούνται ως εξής:

1. με μεταφορά από το λογαριασμό 10.00 *Γήπεδα - οικόπεδα* ή το 10.10 *Γήπεδα - οικόπεδα εκτός εκμετάλλευσης* της αξίας κτήσης των ιδιόκτητων γηπέδων τα οποία χαρακτηρίζονται από αρμόδια Αρχή ως ορυχεία ή μεταλλεία, έπειτα από χορήγηση σχετικής άδεια εκμετάλλευσής τους. Η μεταφορά γίνεται τη στιγμή που αρχίζει η εκμετάλλευσή τους, ενώ πριν από αυτή η παρακολούθηση των χαρακτηρισμένων ως ορυχείων ή μεταλλείων ιδιόκτητων γηπέδων γίνεται στους λογαριασμούς 10.11 ή 10.12.

<sup>9</sup> Η ανάπτυξη και αναλυτική διάρθρωση των λογαριασμών που αναλύονται σε αυτήν την ενότητα παρατίθεται στο παράρτημα στο τέλος της εργασίας.

2. με καταχώριση της αξίας κτήσης των αγορασμένων ή με άλλο νόμιμο τρόπο αποκτημένων (π.χ. με εισφορά σε είδος) ορυχείων ή μεταλλείων, δηλαδή των γηπέδων τα οποία είναι ήδη χαρακτηρισμένα, με σχετική άδεια αρμόδιας Αρχής, ως ορυχεία ή μεταλλεία και τα οποία, μαζί με την άδεια αυτή, αποκτώνται κατά πλήρη κυριότητα
3. με μεταφορά από το λογαριασμό 10.11 *Ορυχεία εκτός εκμετάλλευσης* ή το 10.12. *Μεταλλεία εκτός εκμετάλλευσης* των ορυχείων ή μεταλλείων που ήταν εκτός εκμετάλλευσης, τη στιγμή που αρχίζει η εκμετάλλευσή τους.

Η παραπάνω (1 – 3) αξία κτήσης των ορυχείων και μεταλλείων αποσβένεται σύμφωνα με όσα προβλέπονται από τη σχετική νομοθεσία. Αν από τις διατάξεις του νόμου δεν ορίζεται αλλιώς, ως αποσβεστέα αξία θεωρείται εκείνη που προκύπτει μετά την αφαίρεση της υπολειμματικής αξίας από την αξία κτήσης.

Όσα καθορίζονται παραπάνω για τα ορυχεία και μεταλλεία ισχύουν ανάλογα και για τις πετρελαιοπηγές, καθώς και για άλλες παρόμοιες περιπτώσεις (π.χ. πηγές φυσικών αερίων ή ιαματικών νερών).

Στο λογαριασμό 16.02 *Δικαιώματα (π.χ. παραχωρήσεις) εκμετάλλευσης ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων* παρακολουθείται η αξία κτήσης του δικαιώματος εκμετάλλευσης του ορυχείου ή μεταλλείου, δηλαδή του εμπράγματος δικαιώματος της «μεταλλειοκτησίας», το οποίο αποσβένεται σύμφωνα με όσα ορίζονται από τη σχετική νομοθεσία. Σε υπολογαριασμό του 16.02 παρακολουθούνται και τα σχετικά έξοδα τα οποία πραγματοποιούνται για τη χορήγηση, από αρμόδια Αρχή, του δικαιώματος εκμετάλλευσης ορυχείου ή μεταλλείου που βρίσκεται σε ιδιόκτητο έδαφος, εφόσον τα έξοδα αυτά είναι αξιόλογα. Η κρίση για την αξιολόγηση αυτή αφήνεται στην οικονομική μονάδα.

Τα έξοδα που πραγματοποιούνται για έρευνες ανεύρεσης ή αξιοποίησης ορυχείου ή μεταλλείου παρακολουθούνται στο λογαριασμό 16.11 *Έξοδα ερευνών ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων*. Τα έξοδα αυτά αποσβένονται σύμφωνα με όσα ορίζονται από τη σχετική νομοθεσία.

Στο λογαριασμό 10.03 *Λατομεία* παρακολουθούνται οι ιδιόκτητες εκτάσεις γης, από τις οποίες, με κατάλληλα τεχνικά μέσα, γίνεται εξόρυξη λατομικών προϊόντων. Λατομικά προϊόντα είναι τα ορυκτά εκείνα τα οποία δε χαρακτηρίζονται ως μεταλλεύματα από τη νομοθεσία περί μεταλλείων, όπως είναι ιδίως τα διάφορα πετρώματα, τα μάρμαρα, οι κοινοί λίθοι, τα κονιάματα και τα χώματα.

Όσα αναφέρονται στην παραπάνω παράγραφο σχετικά με τα ορυχεία και μεταλλεία εφαρμόζονται ανάλογα και για τα λατομεία.

Στους λογαριασμούς 10.04 *Αγροί*, 10.05 *Φυτείες* και 10.06 *Δάση* παρακολουθούνται οι καλλιεργήσιμες καθώς και οι με οποιοδήποτε άλλο φυσικό τρόπο εκμεταλλεύσιμες εκτάσεις γης.

Στους λογαριασμούς 10.10 έως και 10.16 παρακολουθούνται οι εδαφικές εκτάσεις οι οποίες δε χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, ούτε και για τις παρεπόμενες ασχολίες αυτής.

Οι εδαφικές εκτάσεις παρακολουθούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 10 με καταχώριση σ' αυτούς της αξίας κτήσης τους (αγοράς, εκτίμησης όταν πρόκειται για συγχώνευση ή εισφορά σε είδος) ή της αξίας η οποία προκύπτει έπειτα από νόμιμη αναπροσαρμογή της αξίας κτήσης.

Τα έξοδα κτήσης των εδαφικών εκτάσεων (π.χ. φόροι μεταβίβασης, συμβολαιογραφικά και μεσιτικά) καταχωρούνται και παρακολουθούνται στο λογαριασμό 16.14 *Έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων*.

Τα έξοδα διαμόρφωσης των γηπέδων και άλλων εδαφικών εκτάσεων, τα οποία προσδίνουν αξία σ' αυτές, επειδή τα σχετικά έργα (π.χ. εκβραχισμοί ή ισοπεδώσεις) δεν φθείρονται, φέρονται σε αύξηση της αξίας κτήσης τους. Αν τα έργα αυτά φθείρονται και, συνεπώς, αποσβένονται, με την προϋπόθεση ότι τα σχετικά έξοδα δεν έχουν περιληφθεί στο κόστος κτιρίων ή τεχνικών έργων σαν κόστος υποδομής της κατασκευής τους, καταχωρούνται και παρακολουθούνται στο λογαριασμό 11.03 *Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων*.

Τα γήπεδα – οικόπεδα και άλλες εδαφικές εκτάσεις δεν φθείρονται από τη χρήση τους ή την πάροδο του χρόνου και για το λόγο αυτό δεν αποσβένονται. Όταν, όμως, για τις εδαφικές αυτές εκτάσεις υπάρχει κίνδυνος οικονομικής απαξίωσης και υποτίμησης, για τις ειδικές αυτές περιπτώσεις, σχηματίζεται ειδική πρόβλεψη, η οποία καταχωρείται στο λογαριασμό 44.10 *Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων*, με χρέωση του λογαριασμού 83.10.

Σε περίπτωση εκποίησης μη οικοδομημένης εδαφικής έκτασης (π.χ. γηπέδου – οικοπέδου) ισχύουν τα παρακάτω:

1. στην πίστωση του οικείου λογαριασμού της εδαφικής έκτασης καταχωρούνται το τίμημα πώλησης του πωλητήριου συμβολαίου και η τυχόν σχηματισμένη πρόβλεψη για υποτίμηση της πωλούμενης έκτασης (από το λογαριασμό 44.10). Στη χρέωση του ίδιου λογαριασμού φέρονται τα τυχόν έξοδα που δημιουργούνται για την πραγματοποίηση της πώλησης.
2. στη χρέωση του οικείου λογαριασμού της εδαφικής έκτασης μεταφέρονται, επίσης, το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων κτήσης και των τυχόν εξόδων διαμόρφωσής της. Οι μεταφορές αυτές γίνονται από τους λογαριασμούς 16.14 και 11.03, αντίστοιχα, στους οποίους προηγουμένως μεταφέρονται, από τους λογαριασμούς 16.99.14 και 11.99.03, οι διενεργημένες αποσβέσεις.
3. το αποτέλεσμα που προκύπτει μετά από τις παραπάνω καταχωρήσεις και μεταφορές μεταφέρεται στο λογαριασμό 81.02.00 *Ζημίες από εκποίηση ακινήτων*, όταν είναι ζημία, ή στο λογαριασμό 81.03.00 *Κέρδη από εκποίηση ακινήτων*, όταν είναι κέρδος.

### **3.2 Λογαριασμός 11: Κτίρια – Εγκαταστάσεις Κτιρίων – Τεχνικά Έργα**

Κτίρια είναι οι οικοδομικές κατασκευές που γίνονται με τη χρησιμοποίηση δομικών υλικών και προορίζονται για κατοικίες, βιομηχανοστάσια, αποθήκες ή οποιαδήποτε άλλη εκμετάλλευση ή δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας.

Εγκαταστάσεις κτιρίων είναι πρόσθετες εγκαταστάσεις, όπως ηλεκτρικές, υδραυλικές, μηχανολογικές, κλιματιστικές, τηλεπικοινωνιακές, αποχέτευσης, πνευματικής ή μη μεταφοράς, ενδοσυνεννόησης και άλλες, οι οποίες είναι συνδεδεμένες με το κτίριο κατά τέτοιο τρόπο, ώστε ο αποχωρισμός τους να μην είναι δυνατό να γίνει εύκολα και χωρίς βλάβη της ουσίας τους ή του κτιρίου. Οι εγκαταστάσεις αυτές παρακολουθούνται στους ίδιους

υπολογαριασμούς του 11.00 στους οποίους παρακολουθούνται τα κτίρια στα οποία είναι ενσωματωμένες ή συνδεδεμένες.

Τεχνικά έργα είναι μόνιμες, κατά κανόνα, τεχνικές κατασκευές με τις οποίες τροποποιείται το φυσικό περιβάλλον με σκοπό την εξυπηρέτηση των δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας (π.χ. δρόμοι, πλατείες, λιμάνια, φράγματα, λίμνες, διώρυγες, περιφράξεις, σήραγγες, γέφυρες, αεροδρόμια ή στάδια).

Στο λογαριασμό 11.01 *Τεχνικά έργα εξυπηρέτησης μεταφορών* παρακολουθούνται όσα από τα έργα αυτά εξυπηρετούν τις μεταφορές της οικονομικής μονάδας. Τα τεχνικά έργα που εξυπηρετούν άλλους σκοπούς παρακολουθούνται στο λογαριασμό 11.02 *Λοιπά τεχνικά έργα*.

Στο λογαριασμό 11.03 *Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων* παρακολουθούνται οι δαπάνες διαμορφώσεως γηπέδων και άλλων εδαφικών εκτάσεων, όταν συντρέχουν οι εξής δύο βασικές προϋποθέσεις:

1. οι δαπάνες αυτές δεν πρέπει να έχουν περιληφθεί στο κόστος κτιρίων ή τεχνικών έργων σαν κόστος υποδομής της κατασκευής τους, και
2. οι διαμορφώσεις να φθείρονται και για το λόγο αυτό να αποσβένονται.

Στους λογαριασμούς 11.07 *Κτίρια - εγκαταστάσεις κτιρίων σε ακίνητα τρίτων*, 11.08 *Τεχνικά έργα εξυπηρέτησης μεταφορών σε ακίνητα τρίτων*, 11.09 *Λοιπά τεχνικά έργα σε ακίνητα τρίτων* και 11.10 *Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων τρίτων* παρακολουθούνται τα κτίρια και τεχνικά έργα που κατασκευάζονται, καθώς και τα έξοδα που γίνονται σε ακίνητα κυριότητας τρίτων, όταν η οικονομική μονάδα έχει δικαίωμα χρήσης για ορισμένο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά, μετά την πάροδο του οποίου τα εν λόγω έργα (π.χ. κτίρια ή διαμορφώσεις) περιέρχονται στον κύριο του ακινήτου χωρίς αντάλλαγμα. Στους λογαριασμούς αυτούς καταχωρούνται:

1. το κόστος ανέγερσης κτιρίων και τεχνικών έργων
2. το κόστος διαμορφώσεων, βελτιώσεων και προσθηκών πάνω σε κτίρια και τεχνικά έργα, και
3. τα έξοδα διαμόρφωσης εδαφικών εκτάσεων.

Τα κτίρια και τα τεχνικά έργα που κατασκευάζονται από την οικονομική μονάδα σε ακίνητα τρίτων, καθώς και τα έξοδα που πραγματοποιούνται γι' αυτά, αποσβένονται ανάλογα με το χρόνο της συμβατικής χρησιμοποίησής τους, με τον όρο ότι ο συντελεστής απόσβεσης που προσδιορίζεται με βάση το χρόνο χρησιμοποίησης δε θα είναι μικρότερος από το συντελεστή που εφαρμόζεται σε ομοειδή ιδιότητα πάγια στοιχεία.

Στους λογαριασμούς 11.14 ως και 11.17, καθώς και 11.21 ως και 11.24, παρακολουθούνται τα κτίρια – εγκαταστάσεις κτιρίων και τα τεχνικά έργα τα οποία δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, ούτε και για τις παρεπόμενες ασχολίες της.

Τα κτίρια – εγκαταστάσεις κτιρίων και τα τεχνικά έργα παρακολουθούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 11 έπειτα από καταχώριση σ' αυτούς:

1. της αξίας κτήσης τους (αγοράς, εκτίμησης όταν πρόκειται για συγχώνευση ή εισφορά σε είδος) ή της αξίας που προκύπτει μετά από νόμιμη αναπροσαρμογή της αξίας κτήσης, και



2. του κόστους κατασκευής τους, όταν πρόκειται για ιδιοκατασκευές, το οποίο προκύπτει από το λογαριασμό 15.01 *Κτίρια - εγκαταστάσεις κτιρίων - τεχνικά έργα υπό εκτέλεση*.

Τα έξοδα κτήσης των κτιρίων – τεχνικών έργων (π.χ. φόροι μεταβίβασης, συμβολαιογραφικά και μεσιτικά) καταχωρούνται και παρακολουθούνται στο λογαριασμό 16.14 *Έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων*.

Η αξία κτήσης των κτιρίων και τεχνικών έργων προσαυξάνεται με την αξία των επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων που γίνονται κάθε φορά.

Σε περίπτωση εκποίησης ακινήτου ισχύουν τα ακόλουθα:

1. στην πίστωση του οικείου λογαριασμού του κτιρίου ή του τεχνικού έργου καταχωρείται το τίμημα πώλησης του πωλητηρίου συμβολαίου και στη χρέωσή του καταχωρούνται τα έξοδα που τυχόν δημιουργούνται για την επίτευξη της πώλησης
2. στη χρέωση του ίδιου λογαριασμού μεταφέρονται η αξία κτήσης του αντίστοιχου γηπέδου ή άλλης εδαφικής έκτασης και το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων διαμόρφωσης του γηπέδου (δηλαδή, το υπόλοιπο του λογαριασμού 11.03 που προκύπτει μετά τη μεταφορά στο λογαριασμό αυτό των αποσβέσεων του λογαριασμού 11.99.03). Στην πίστωση του ίδιου λογαριασμού μεταφέρεται η τυχόν σχηματισμένη πρόβλεψη για υποτίμηση του πωλούμενου γηπέδου (από το λογαριασμό 44.10).
3. στην πίστωση του ίδιου λογαριασμού μεταφέρονται οι αποσβέσεις που διενεργήθηκαν μέχρι την πώληση και στη χρέωσή του μεταφέρεται το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων κτήσης του ακινήτου (δηλαδή, το υπόλοιπο του λογαριασμού 16.14 που προκύπτει μετά τη μεταφορά στο λογαριασμό αυτό των αποσβέσεων του λογαριασμού 16.99.14)
4. το αποτέλεσμα που προκύπτει μετά από τις παραπάνω καταχωρήσεις και μεταφορές μεταφέρεται στο λογαριασμό 81.02.00 *Ζημίες από εκποίηση ακινήτων* ή 81.02.01 *Ζημίες από εκποίηση τεχνικών έργων*, όταν είναι ζημία, ή στο λογαριασμό 81.03.00 *Κέρδη από εκποίηση ακινήτων* ή 81.03.01 *Κέρδη από εκποίηση τεχνικών έργων*, όταν είναι κέρδος.

Σε περίπτωση κατεδάφισης κτιρίου, το οποίο δεν έχει αποσβεστεί ολοκληρωτικά, η αναπόσβεστη αξία του μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 16.19 *Λοιπά έξοδα πολυετούς απόσβεσης*.

Τα έξοδα κατεδάφισης παλαιού κτιρίου καταχωρούνται στο λογαριασμό 11.03 *Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων*, εκτός αν επακολουθεί ανέγερση νέου κτιρίου, οπότε τα έξοδα αυτά προσαυξάνουν το κόστος ανέγερσής του. Οι αποζημιώσεις που τυχόν καταβάλλονται σε μισθωτές του υπό κατεδάφιση παλαιού κτιρίου προσαυξάνουν το κόστος ανέγερσης του νέου.

### 3.3 Λογαριασμός 12: Μηχανήματα – Τεχνικές Εγκαταστάσεις – Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός

Στο λογαριασμό 12.00 παρακολουθούνται τα μηχανήματα της οικονομικής μονάδας, δηλαδή οι μηχανολογικές κατασκευές, μόνιμα εγκαταστημένες ή κινητές, οι οποίες χρησιμεύουν για να αποσπών από τη φύση, να επεξεργάζονται ή να μετασχηματίζουν υλικά αγαθά ή για να παράγουν υπηρεσίες που αποτελούν το αντικείμενο δραστηριότητάς της.

Στο λογαριασμό 12.01 παρακολουθούνται οι τεχνικές εγκαταστάσεις της οικονομικής μονάδας, δηλαδή τεχνικές κατασκευές και γενικά τεχνολογικές διευθετήσεις που γίνονται για τη μόνιμη εγκατάσταση μηχανημάτων και τη σύνδεσή τους στο παραγωγικό κύκλωμά της. Στον ίδιο λογαριασμό παρακολουθούνται και οι κάθε είδους εγκαταστάσεις της οικονομικής μονάδας, οι οποίες, χωρίς να συσχετίζονται με τα μηχανήματα, έχουν σχέση με το παραγωγικό και γενικά με το λειτουργικό κύκλωμά της (π.χ. εγκαταστάσεις θέρμανσης, υδραυλικές και τηλεφωνικές εγκαταστάσεις ή αποθηκευτικές δεξαμενές), με την προϋπόθεση ότι δεν είναι συνδεδεμένες με τις κτιριακές εγκαταστάσεις ή είναι συνδεδεμένες με αυτές, αλλά κατά τρόπο που ο αποχωρισμός τους είναι δυνατό να συντελεστεί εύκολα και χωρίς βλάβη της ουσίας τους ή των κτιριακών εγκαταστάσεων.

Στο λογαριασμό 12.02 παρακολουθούνται τα φορητά μηχανήματα «χειρός», δηλαδή τα φορητά μικρομηχανήματα που έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη από ένα έτος και μικρότερη από την παραγωγική ζωή των μηχανημάτων του λογαριασμού 12.00.

Στο λογαριασμό 12.03 παρακολουθούνται τα εργαλεία, δηλαδή τα μηχανολογικά και άλλης φύσεως αντικείμενα που χρησιμοποιούνται με το χέρι και έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη από ένα έτος. Τα μικροεργαλεία που αποσβένονται εφ' άπαξ στη χρήση που θα χρησιμοποιηθούν παρακολουθούνται στο λογαριασμό 25.00 *Μικρά εργαλεία*.

Στο λογαριασμό 12.04 παρακολουθούνται τα καλούπια και οι ιδιοσκευές της οικονομικής μονάδας, δηλαδή οι μηχανολογικές και άλλης φύσεως κατασκευές, οι οποίες προσαρμόζονται στα καθ' αυτό μηχανήματα για την παραγωγή εξειδικευμένων αντικειμένων, αποχωρίζονται από αυτά μετά από την εκτέλεση του συγκεκριμένου έργου και παραμένουν σε αδράνεια μέχρι να επαναχρησιμοποιηθούν (π.χ. καλούπια, μήτρες ή κεφαλές).

Στο λογαριασμό 12.05 παρακολουθούνται τα διάφορα μηχανολογικά όργανα, π.χ. μετρήσεων, πειραματισμών ή ελέγχων.

Στο λογαριασμό 12.06 παρακολουθείται ο λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός της οικονομικής μονάδας ο οποίος δεν είναι δυνατό να ενταχθεί σε μια από τις κατηγορίες εξοπλισμού των λογαριασμών 12.00 – 12.05.

Στους λογαριασμούς 12.07, 12.08 και 12.09 παρακολουθούνται τα μηχανήματα, οι εγκαταστάσεις και ο λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός της οικονομικής μονάδας που έχουν εγκατασταθεί σε ακίνητα τρίτων και που, μετά παρέλευση ορισμένου χρόνου, συμβατικά καθορισμένου, η κυριότητά τους περιέρχεται στους κυρίους των ακινήτων χωρίς αντάλλαγμα.

Στους λογαριασμούς 12.10 ως και 12.19 παρακολουθούνται τα μηχανήματα, οι τεχνικές εγκαταστάσεις και ο λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός, όταν δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, ούτε και για τις παρεπόμενες ασχολίες της. Στους ίδιους λογαριασμούς παρακολουθούνται και τα μηχανήματα και άλλα πάγια τα οποία θεωρούνται ως οριστικά εκτός εκμετάλλευσης, είτε έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί, οπότε η παρακολούθησή τους

γίνεται με μία λογιστική μονάδα, είτε δεν έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί, οπότε η παρακολούθησή τους γίνεται με την αξία κτήσης τους.

Πριν από τη μεταφορά της αξίας, π.χ. των μηχανημάτων, στους οικείους λογαριασμούς εκτός εκμετάλλευσης, προηγείται η μεταφορά των αποσβέσεων, είτε στην πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 12, όταν έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί, είτε στους οικείους υπολογαριασμούς αποσβέσεων, π.χ. των μηχανημάτων εκτός εκμετάλλευσης του 12.99, όταν δεν έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί.

Τα μηχανήματα, οι τεχνικές εγκαταστάσεις και ο λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός παρακολουθούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 12 έπειτα από καταχώριση σ αυτούς:

1. της αξίας κτήσης τους (αγοράς, εκτίμησης όταν πρόκειται για συγχώνευση ή εισφορά σε είδος), η οποία προσαυξάνεται με τα ειδικά έξοδα αγοράς, όπως τα έξοδα εγκατάστασης και συναρμολόγησης (μέχρι να τεθούν σε κατάσταση λειτουργίας) ή της αξίας η οποία προκύπτει μετά από νόμιμη αναπροσαρμογή της αξίας κτήσης, και
2. του κόστους κατασκευής τους, όταν πρόκειται για ιδιοκατασκευές, το οποίο προκύπτει από το λογαριασμό 15.02 *Μηχανήματα - τεχνικές εγκαταστάσεις - λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός υπό εκτέλεση* και το οποίο προσαυξάνεται με τα έξοδα εγκατάστασης και συναρμολόγησής τους.

Η παραπάνω αξία κτήσης προσαυξάνεται με την αξία των επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων που γίνονται κάθε φορά.

Σε περίπτωση πώλησης μηχανήματος και γενικά περιουσιακού στοιχείου του λογαριασμού 12 ισχύουν τα εξής:

1. στην πίστωση του οικείου λογαριασμού, π.χ. του μηχανήματος, καταχωρείται το τίμημα πώλησης και στη χρέωσή του καταχωρούνται τα έξοδα που τυχόν δημιουργούνται για την επίτευξη της πώλησης
2. στην πίστωση του ίδιου λογαριασμού μεταφέρονται οι αποσβέσεις που διενεργήθηκαν μέχρι την πώληση
3. το αποτέλεσμα που προκύπτει μετά από τις παραπάνω καταχωρήσεις και μεταφορές μεταφέρεται στο λογαριασμό 81.02.02 *Ζημίες από εκποίηση μηχανημάτων – τεχνικών εγκαταστάσεων – λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού*, όταν είναι ζημία, ή στο λογαριασμό 81.03.02 *Κέρδη από εκποίηση μηχανημάτων – τεχνικών εγκαταστάσεων – λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού*, όταν είναι κέρδος.

Σε περίπτωση ολοκληρωτικής αχρήστευσης ή καταστροφής, π.χ. μηχανημάτων τα οποία δεν έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί, η αναπόσβεστη αξία τους μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 81.02.99 *Λοιπές έκτακτες ζημίες*.

### **3.4 Λογαριασμός 13: Μεταφορικά Μέσα**

Στους οικείους υπολογαριασμούς του 13 παρακολουθούνται τα κάθε είδους οχήματα με τα οποία η οικονομική μονάδα διενεργεί μεταφορές και μετακινήσεις του προσωπικού και

των υλικών αγαθών της (π.χ. εμπορευμάτων, έτοιμων προϊόντων ή υλικών), είτε μέσα στους χώρους εκμετάλλευσης, είτε έξω από αυτούς.

Σχετικά με τη λειτουργία και άλλες λεπτομέρειες που αφορούν τους υπολογαριασμούς του 13 ισχύουν ανάλογα όσα ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο για το λογαριασμό 12.

### **3.5 Λογαριασμός 14: Έπιπλα και Λοιπός Εξοπλισμός**

Στους οικείους υπολογαριασμούς του 14 παρακολουθούνται τα έπιπλα και ο λοιπός εξοπλισμός των διαφόρων κτιριακών χώρων της οικονομικής μονάδας (π.χ. γραφείων, εργοστασίων, εργαστηρίων, καταστημάτων ή αποθηκών).

Στον υπολογαριασμό 14.00 *Έπιπλα* παρακολουθούνται τα κινητά αντικείμενα ή εκείνα που είναι εγκαταστημένα, αλλά είναι δυνατό να αποχωριστούν εύκολα, και τα οποία προορίζονται για τη συμπλήρωση ή τον καλλωπισμό των κτιριακών χώρων και χρησιμοποιούνται, κατά κανόνα, από το προσωπικό της οικονομικής μονάδας στην οποία ανήκουν.

Στον υπολογαριασμό 14.01 *Σκεύη* παρακολουθούνται τα διάφορα είδη εστίασης, τα οποία χρησιμοποιούνται για την εξυπηρέτηση αναγκών εστιατορίων, κυλικείων, ξενοδοχείων κλπ. (π.χ. ψύκτες νερού, ψυγεία, ηλεκτρικοί φούρνοι ή σκεύη κουζίνας).

Στον υπολογαριασμό 14.02 *Μηχανές γραφείων* παρακολουθούνται οι κάθε είδους μηχανικές μηχανές γραφείων (π.χ. λογιστικές, αριθμομηχανές ή γραφομηχανές) της οικονομικής μονάδας.

Στον υπολογαριασμό 14.03 *Ηλεκτρονικοί υπολογιστές και ηλεκτρονικά συστήματα* παρακολουθούνται τα κάθε είδους ηλεκτρονικά μηχανήματα που εξυπηρετούν τις ανάγκες της οικονομικής μονάδας, όπως π.χ. οι διερευνητές, οι ηλεκτρονικές λογιστικές μηχανές, οι ηλεκτρονικές οθόνες, οι διατρητικές μηχανές.

Στον υπολογαριασμό 14.04 *Μέσα αποθήκευσης και μεταφοράς* παρακολουθούνται τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία χρησιμοποιούνται ως μέσα αποθήκευσης και μεταφοράς, έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη από ένα έτος και αποσβένονται τμηματικά (π.χ. δεξαμενές, δοχεία, σιλό, container ή παλέτες).

Στον υπολογαριασμό 14.05 *Επιστημονικά όργανα* παρακολουθούνται τα φορητά μέσα με τα οποία εξασφαλίζονται οι αναγκαίες αναλύσεις, μετρήσεις και δοκιμές πάνω σε υλικά, δυνάμεις και διάφορες μορφές ενέργειας (π.χ. αντιδραστήρες, αποστακτήρες, ζυγοί ακριβείας, μετρητές αντοχής υλικού σε κρούσεις, εφελκυσμό ή θραύσεις, συσκευές τεχνητής δημιουργίας διαφόρων συνθηκών περιβάλλοντος ή συσκευές δημιουργίας κενού).

Στον υπολογαριασμό 14.06 *Ζώα για πάγια εκμετάλλευση* παρακολουθούνται τα ζώα τα οποία προορίζονται για πάγια εκμετάλλευση, ιδίως από τις γεωργικές και κτηνοτροφικές οικονομικές μονάδες (π.χ. άλογα, βόδια, που χρησιμοποιούνται π.χ. για το όργωμα αγρών ή για μεταφορές, αγελάδες που παρέχουν π.χ. τα νεογέννητα μοσχάρια ή το γάλα).

Στον υπολογαριασμό 14.08 *Εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών* παρακολουθούνται τα κάθε είδους φορητά ή εγκαταστημένα μέσα τηλεπικοινωνιών (π.χ. τηλεφωνικά κέντρα, τηλεφωνικές συσκευές ή συσκευές τέλεξ).

Σχετικά με τη λειτουργία και άλλες λεπτομέρειες που αφορούν τους υπολογαριασμούς του 14 ισχύουν ανάλογα όσα ορίζονται παραπάνω για το λογαριασμό 12.

### 3.6 Λογαριασμός 15: Ακίνητοποιήσεις υπό Εκτέλεση και Προκαταβολές Κτήσης Πάγιων Στοιχείων

Στο λογαριασμό 15 παρακολουθούνται τα ποσά τα οποία διαθέτονται για την κατασκευή νέων ενσώματων πάγιων στοιχείων, καθώς και τα ποσά τα οποία προκαταβάλλονται για την αγορά όμοιων στοιχείων. Το κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού υπόλοιπο του λογαριασμού 15 απεικονίζει το μη ολοκληρωμένο κόστος των πάγιων στοιχείων τα οποία, μέχρι την ημέρα εκείνη, δεν είχαν παραληφθεί ή δεν είχε συντελεστεί η αποπεράτωσή τους.

Το κόστος κατασκευής των πάγιων στοιχείων τα οποία κατασκευάζονται από την οικονομική μονάδα με δικά της μέσα παρακολουθείται και προσδιορίζεται με τους λογαριασμούς παραγωγής της ομάδας 9, ή υπολογίζεται εξωλογιστικά, αν η οικονομική μονάδα δεν εφαρμόζει σύστημα αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης. Το κόστος που προσδιορίζεται με τον τρόπο αυτό καταχωρείται στη χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 15, με πίστωση των αντίστοιχων υπολογαριασμών του 78.00. Το κόστος αυτό παραμένει στους οικείους υπολογαριασμούς του 15 και κατά την επόμενη χρήση, κατά την οποία προσαυξάνεται και με το κόστος που πραγματοποιείται μέσα στη νέα αυτή χρήση, κ.ο.κ, μέχρι την ολοκλήρωση της κατασκευής, οπότε το συνολικό κόστος κατασκευής του πάγιου στοιχείου μεταφέρεται από τους οικείους υπολογαριασμούς του 15 στους οικείους λογαριασμούς των πάγιων στοιχείων (11 – 14 και 16).

Αν η κατασκευή του πάγιου στοιχείου ολοκληρώνεται μέσα στη χρήση που άρχισε η κατασκευή αυτή, το κόστος που προσδιορίζεται από τους λογαριασμούς παραγωγής της ομάδας 9 ή εξωλογιστικά, είναι δυνατό να καταχωρείται απευθείας στους οικείους λογαριασμούς των πάγιων στοιχείων (11 – 14 και 16), με πίστωση των αντίστοιχων υπολογαριασμών του 78.00.

Το κόστος κατασκευής των πάγιων στοιχείων τα οποία κατασκευάζονται από τρίτους με υλικά που παρέχονται από την οικονομική μονάδα προσδιορίζεται από τους οικείους υπολογαριασμούς του 15, στη χρέωση των οποίων καταχωρείται η αξία των υλικών που αγοράζονται και η αξία των τιμολογίων των τρίτων κατασκευαστών.

Στην περίπτωση κατά την οποία τα υλικά που αγοράζονται εισάγονται πρωτίτερα στις αποθήκες με καταχώρισή τους στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 2 και από τις αποθήκες αυτές παραδίνονται στους τρίτους, ή γενικά στην περίπτωση που τα υλικά χορηγούνται στους τρίτους από τις αποθήκες, η αξία των υλικών αυτών καταχωρείται στη χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 15, με πίστωση των αντίστοιχων υπολογαριασμών του 78.00.

Όταν η κατασκευή των πάγιων στοιχείων γίνεται από τρίτους, στους οποίους, εκτός από τη χορήγηση των υλικών, παρέχεται και συμπάρσταση των υπηρεσιών της οικονομικής μονάδας, η οποία συνεπάγεται πρόσθετο κόστος επιπλέον των υλικών, για τον προσδιορισμό του ολοκληρωμένου κόστους κατασκευής και για τη λειτουργία των σχετικών λογαριασμών ακολουθείται η παραπάνω διαδικασία (κατασκευή πάγιων στοιχείων από την οικονομική μονάδα).

Οι προκαταβολές που δίνονται σε κατασκευαστές πάγιων στοιχείων, καθώς και σε προμηθευτές υλικών κατασκευής ή προμηθευτές αυτούσιων όμοιων στοιχείων, καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 15.09 Προκαταβολές κτήσης πάγιων στοιχείων.

Μετά τη λήψη του σχετικού τιμολογίου ή, προκειμένου για εισαγωγή από το εξωτερικό, μετά τον προσδιορισμό του κόστους αγοράς, πιστώνεται ο λογαριασμός 15.09 με χρέωση άλλων υπολογαριασμών του 15 ή των οικείων λογαριασμών των πάγιων στοιχείων (11-14 και 16).

Παρέχεται η ευχέρεια στις οικονομικές μονάδες να παρακολουθούν τις προκαταβολές για κτήση πάγιων στοιχείων, ως εξής:

1. οι προκαταβολές που δίνονται για εισαγωγή υλικών ή αυτούσιων πάγιων στοιχείων από το εξωτερικό, να παρακολουθούνται στο λογαριασμό 32.00 *Παραγγελίες πάγιων στοιχείων*
2. οι προκαταβολές που δίνονται σε προμηθευτές ή κατασκευαστές πάγιων στοιχείων του εσωτερικού, να παρακολουθούνται στο λογαριασμό 50.08 *Προμηθευτές εσωτερικού λογαριασμός πάγιων στοιχείων*
3. στο τέλος κάθε χρήσης, το υπόλοιπο του λογαριασμού 15 *Ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσης πάγιων στοιχείων* και τα χρεωστικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών των 32.00 *Παραγγελίες πάγιων στοιχείων* και 50.08 *Προμηθευτές εσωτερικού λογαριασμός πάγιων στοιχείων* εμφανίζονται στον ισολογισμό σε ένα ενιαίο κονδύλι.

### **3.7 Όμιλος Λογαριασμών 19: Πάγιο Ενεργητικό Υποκαταστημάτων ή Άλλων Κέντρων (όμιλος λογαριασμών προαιρετικής χρήσης)**

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες τα υποκαστήματα ή άλλα κέντρα (π.χ. εργοστάσια ή καταστήματα) των οικονομικών μονάδων δεν έχουν λογιστική αυτοτέλεια, παρέχεται η δυνατότητα ανάπτυξης των λογαριασμών τους στους ομίλους λογαριασμών 19, 29, 39, 49, 59, 69, 79, και 99, καθώς και 09 υπό ορισμένες προϋποθέσεις, αντί της ανάπτυξης των λογαριασμών αυτών στους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς των ομάδων 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 9 και 10 (0), αντίστοιχα.

Η ανάπτυξη των λογαριασμών του ομίλου 19 (καθώς και των ομίλων 29, 39, 49, 59, 69, 79, 99 και 09), αναφορικά με τους πρωτοβάθμιους και τους υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς, ακολουθεί υποχρεωτικά το Σχέδιο Λογαριασμών, ώστε να είναι εύκολη και δυνατή η συγκέντρωση των πληροφοριών σύμφωνα με όσα προβλέπονται από το Σχέδιο αυτό.

Τόσο για τον όμιλο λογαριασμών 19, όσο και για τους λοιπούς ομίλους (29, 39, 49, 59, 69, 79, 99 και 09), η ανάπτυξη των πρωτοβάθμιων λογαριασμών των υποκαταστημάτων ή των λοιπών κέντρων υποχρεωτικά είναι αντίστοιχη με την ανάπτυξη των πρωτοβάθμιων λογαριασμών της αντίστοιχης ομάδας.

Σχετικά με τον τρόπο λειτουργίας κ.λπ. των πρωτοβάθμιων λογαριασμών 190 – 198 ισχύουν, αντίστοιχα, όσα ορίζονται παραπάνω για τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς 10 – 18.

Σε περίπτωση που η οικονομική μονάδα κάνει χρήση του ομίλου λογαριασμών 19, τα κονδύλια των λογαριασμών του ομίλου αυτού, στον ισολογισμό τέλους χρήσης, συναθροίζονται και εμφανίζονται μαζί με τα αντίστοιχα κονδύλια των λογαριασμών 10 – 18.

### **3.8 Λογαριασμός 41: Αποθεματικά – Διαφορές Αναπροσαρμογής – Επιχορηγήσεις Επενδύσεων**

Διαφορά από αναπροσαρμογή είναι η υπεραξία που προκύπτει από αναπροσαρμογή της αξίας περιουσιακών στοιχείων του ισολογισμού της οικονομικής μονάδας, η οποία γίνεται σύμφωνα με διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά.

Οι υπολογαριασμοί του 41, που συνδέονται άμεσα με τη λογιστική των ενσώματων πάγιων, λειτουργούν σύμφωνα με τους ακόλουθους κανόνες:

1. ο λογαριασμός 41.07 *Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων* πιστώνεται με τη διαφορά που προκύπτει κατά την αναπροσαρμογή της αξίας περιουσιακών στοιχείων του ισολογισμού της οικονομικής μονάδας, που γίνεται με βάση ειδικό εκάστοτε νόμο, με χρέωση των οικείων λογαριασμών στους οποίους παρακολουθούνται τα περιουσιακά αυτά στοιχεία, για τα οποία γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας τους
2. ο λογαριασμός 41.10 *Επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων* πιστώνεται με τις χορηγούμενες επιχορηγήσεις για τη χρηματοδότηση πάγιων στοιχείων της οικονομικής μονάδας, με χρέωση του οικείου λογαριασμού του ενεργητικού (λογαριασμός τρίτων ή λογαριασμός ταμιακών διαθεσίμων).

Στο τέλος της χρήσης, από το λογαριασμό 41.10 μεταφέρεται στο λογαριασμό 81.01.05 *Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων* ποσό ίσο με τις τακτικές και τις πρόσθετες αποσβέσεις πάγιων στοιχείων των λογαριασμών 66 και 85, που αναλογούν στην αξία των αποσβέσιμων πάγιων στοιχείων που χρηματοδοτήθηκε από τις πιο πάνω επιχορηγήσεις.

Σε περίπτωση εκποίησης, καταστροφής ή ακρήστευσης οποιουδήποτε πάγιου στοιχείου που χρηματοδοτήθηκε από τις παραπάνω επιχορηγήσεις, από το λογαριασμό 41.10 μεταφέρεται στην πίστωση του οικείου λογαριασμού του πάγιου στοιχείου το υπόλοιπο της επιχορήγησης που αφορά το στοιχείο αυτό.

Σε περίπτωση που οι επιχορηγήσεις παραχωρούνται στις οικονομικές μονάδες με όρους ή δεσμεύσεις που θέτονται από τις αρχές ή τους οργανισμούς που τις παραχωρούν, οι λογιστικοί χειρισμοί προσαρμόζονται στο νομικό πλαίσιο, το οποίο διέπει κάθε επιχορήγηση. Έτσι, π.χ. σε περίπτωση που οι επιχορηγήσεις χαρακτηρίζονται ως αφορολόγητα αποθεματικά, με χρέωση του οικείου λογαριασμού του ενεργητικού (λογαριασμός τρίτων ή λογαριασμός ταμιακών διαθεσίμων), πιστώνεται ο οικείος υπολογαριασμός του 41.08 *Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων*, χωρίς στο τέλος κάθε χρήσης, να γίνεται μεταφορά των επιχορηγήσεων στο λογαριασμό 81.01.05.

### **3.9 Λογαριασμός 66: Αποσβέσεις Πάγιων Στοιχείων Ενσωματωμένες στο Λειτουργικό Κόστος**

Στο λογαριασμό 66 καταχωρούνται οι αποσβέσεις στοιχείων του πάγιου ενεργητικού που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος της οικονομικής μονάδας, δηλαδή στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται οι τακτικές αποσβέσεις που προβλέπονται από τη

νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά. Οι αποσβέσεις αυτές υπολογίζονται σύμφωνα με όσα καθορίζονται στο ΕΓΛΣ<sup>10</sup>.

Οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί του 66 χρεώνονται με πίστωση των αντίστοιχων λογαριασμών της ομάδας 1 (10.99, 11.99, 12.99, 13.99, 14.99 και 16.99).

Οι αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος της οικονομικής μονάδας (πρόσθετες) καταχωρούνται στους αντίστοιχους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς του 85 *Μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων*, με πίστωση των αυτών αντίστοιχων λογαριασμών της ομάδας 1 (10.99, 11.99, 12.99, 13.99, 14.99 και 16.99).

### **3.10 Λογαριασμός 81: Έκτακτα και Ανόργανα Αποτελέσματα**

Στο λογαριασμό 81 καταχωρούνται κατ' είδος τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα και έσοδα της χρήσης, καθώς και τα αποτελέσματα που πραγματοποιούνται από εξαιρετικές και έκτακτες πράξεις και εργασίες.

Η ανάλυση του λογαριασμού 81 σε δευτεροβάθμιους και τριτοβάθμιους λογαριασμούς, κυρίως υποχρεωτικούς, περιλαμβάνει τις κυριότερες γνωστές κατηγορίες έκτακτων και ανόργανων εξόδων και αποτελεσμάτων. Η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να δημιουργεί και άλλους τριτοβάθμιους λογαριασμούς για την ιδιαίτερη παρακολούθηση των περιπτώσεων που παρουσιάζονται, οπότε περιορίζεται το περιεχόμενο των προαιρετικών τριτοβάθμιων λογαριασμών 81.00.99, 81.01.99, 81.02.99 και 81.03.99.

Στο λογαριασμό 81.00 *Έκτακτα και ανόργανα έξοδα* καταχωρούνται κατ' είδος τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα που αφορούν τη χρήση. Στο λογαριασμό αυτό δεν καταχωρούνται έξοδα που αφορούν προηγούμενες χρήσεις. Τα τελευταία αυτά έξοδα καταχωρούνται στο λογαριασμό 82.00.

Στο λογαριασμό 81.01 *Έκτακτα και ανόργανα έσοδα* καταχωρούνται, κατ' είδος, τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα που αφορούν τη χρήση. Στο λογαριασμό αυτό δεν καταχωρούνται έσοδα που αφορούν προηγούμενες χρήσεις. Τα τελευταία αυτά έσοδα καταχωρούνται στο λογαριασμό 82.01.

Στους λογαριασμούς 81.02 *Έκτακτες ζημίες* και 81.03 *Έκτακτα κέρδη* καταχωρούνται τα αποτελέσματα -ζημίες ή κέρδη- που προκύπτουν από εξαιρετικές και έκτακτες πράξεις και εργασίες, όπως τα κέρδη ή οι ζημίες από την εκποίηση ενσώματων πάγιων στοιχείων.

Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 81 μεταφέρονται στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του 86.02 *Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα*, έτσι ώστε ο λογαριασμός 81 να εξισώνεται.

### **3.11 Λογαριασμός 85: Αποσβέσεις Παγίων Μη Ενσωματωμένες στο Λειτουργικό Κόστος**

Στο λογαριασμό 85 καταχωρούνται οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος, δηλαδή στο λογαριασμό αυτό

<sup>10</sup> ΕΓΛΣ, παράγραφος 2.2.102



καταχωρούνται οι πρόσθετες (επιταχυνόμενες) αποσβέσεις που προβλέπονται από τη νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά.

Οι τακτικές αποσβέσεις, που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος, καταχωρούνται στο λογαριασμό 66 και εμφανίζονται στην κατάσταση του λογαριασμού *Αποτελέσματα χρήσης* αφαιρετικά από το σύνολο των αποσβέσεων (τακτικών και πρόσθετων).

Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 85 μεταφέρονται στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του 86.03 *Μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων*, έτσι ώστε ο λογαριασμός 85 να εξισώνεται.

### **3.12 Λογαριασμός 01: Αλλότρια Περιουσιακά Στοιχεία Λογαριασμός 05: Δικαιούχοι Αλλότριων Περιουσιακών Στοιχείων**

Στο λογαριασμό 01, ο οποίος συλλειτουργεί μόνο με το λογαριασμό 05 *Δικαιούχοι αλλότριων περιουσιακών στοιχείων*, παρακολουθούνται τα διάφορα περιουσιακά στοιχεία τρίτων, τα οποία βρίσκονται στην κατοχή της οικονομικής μονάδας για διάφορους λόγους, όπως π.χ. για φύλαξη, για είσπραξη, σε παρακαταθήκη ή σε χρήση.

Ο λογαριασμός 01 χρεώνεται με την αξία των περιουσιακών στοιχείων τρίτων (πραγματική ή προϋπολογιστική) ή με λογιστικό ισότιμο, κατά την παραλαβή των περιουσιακών αυτών στοιχείων, με πίστωση του λογαριασμού 05, πιστώνεται δε όταν τα περιουσιακά στοιχεία επιστρέφονται στο δικαιούχο ή κατά οποιοδήποτε τρόπο παύουν να βρίσκονται στην κατοχή της οικονομικής μονάδας, με χρέωση του λογαριασμού 05. Η πίστωση του λογαριασμού 01 γίνεται με την αυτή αξία ή με το αυτό λογιστικό ισότιμο με το οποίο είχε χρεωθεί (ακύρωση εγγραφής χρέωσης).

## ΕΝΟΤΗΤΑ 4

### ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (ΚΒΣ) ΓΙΑ ΤΑ ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ<sup>11</sup>

*Ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ), όπως αυτός ισχύει σήμερα, περιέχει διατάξεις οι οποίες καθορίζουν την παρακολούθηση και την απεικόνιση των ενσώματων πάγιων στοιχείων της επιχείρησης. Σύντομη αναφορά στις διατάξεις αυτές γίνεται στην παρούσα ενότητα.*

#### 4.1 Βιβλία Πρώτης Κατηγορίας

Σε επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Α' κατηγορίας του ΚΒΣ, η αξία αγοράς των πάγιων στοιχείων και ο ΦΠΑ αυτών ιδιαίτερες καταχωρείται στήλες ή σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου<sup>12</sup>.

#### 4.2 Βιβλία Δεύτερης Κατηγορίας

Σε επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Α' κατηγορίας του ΚΒΣ, καταχωρούνται διακεκριμένα σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου:

1. η αξία αγοράς και πώλησης των πάγιων στοιχείων
2. ο ΦΠΑ που αναλογεί στις αξίες αυτές, και
3. οι αποσβέσεις τους, όταν εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα<sup>13</sup>.

#### 4.3 Βιβλία Τρίτης Κατηγορίας

Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας βιβλίων τηρεί και Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην παράγραφο 2.2.103 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου<sup>14</sup>. Το περιεχόμενο και οι προδιαγραφές του Μητρώου Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων παρουσιάστηκαν νωρίτερα στην παρούσα εργασία.

Ειδικότερα για τα έπιπλα και τα σκευή της επιχείρησης, ο ΚΒΣ αναφέρει ότι μπορεί να παρακολουθούνται στο Μητρώο Πάγιων ανά συντελεστή απόσβεσης<sup>15</sup>.

Οι επιχειρήσεις που τηρούν τα βιβλία τους σύμφωνα με τους κανόνες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων υποχρεούνται να τηρούν ιδιαίτερο Φορολογικό Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων. Το ξεχωριστό αυτό μητρώο μπορεί να είναι ενσωματωμένο στο κύριο Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων της εταιρείας, και χρησιμοποιείται ως βάση

<sup>11</sup> Π.Δ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α'/26.5.1992, κωδικοποιημένο μέχρι και τον Ν. 3325/2006

<sup>12</sup> Κεφάλαιο Β: Βιβλία Επιτηδευματιών, Άρθρο 5: Βιβλία πρώτης κατηγορίας, παράγραφος 3

<sup>13</sup> Κεφάλαιο Β: Βιβλία Επιτηδευματιών, Άρθρο 6: Βιβλία πρώτης κατηγορίας, παράγραφος 4

<sup>14</sup> Κεφάλαιο Β: Βιβλία Επιτηδευματιών, Άρθρο 7: Βιβλία τρίτης κατηγορίας, παράγραφος 2

<sup>15</sup> Κεφάλαιο Β: Βιβλία Επιτηδευματιών, Άρθρο 7: Βιβλία τρίτης κατηγορίας, παράγραφος 4

του ποσοτικού προσδιορισμού των αναγκαίων καταχωρήσεων στον ΠΣΛΦΒ (Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης) και στον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων, στο βαθμό που, κατά την εφαρμογή των ΔΛΠ, προκύπτουν διαφορές στην αποτίμηση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, είτε λόγω της διαφοροποίησης της προ των αποσβέσεων αξίας τους, είτε λόγω της διαφοροποίησης των συσσωρευμένων αποσβέσεων<sup>16</sup>.

#### 4.4 Πρόσθετα Βιβλία

Ο ΚΒΣ προβλέπει μια ιδιαίτερη παρακολούθηση και απεικόνιση των ενσώματων πάγιων μιας επιχείρησης, κατά την περίπτωση στην οποία η τελευταία απολαμβάνει τα οφέλη των κινήτρων των εκάστοτε αναπτυξιακών νόμων. Πιο συγκεκριμένα, μια επιχείρηση που τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ, εφ' όσον πραγματοποιεί παραγωγικές επενδύσεις και διενεργεί αφορολόγητες εκπτώσεις ή αποθεματικά, υποχρεούται:

1. να τηρεί βιβλίο επενδύσεων, στο οποίο τηρούνται εξωλογιστικά κατά αναπτυξιακό νόμο:
  - i. λογαριασμός για κάθε είδος πάγιου περιουσιακού στοιχείου, ο οποίος χρεώνεται με τη συνολική αξία κτήσης του και πιστώνεται κάθε φορά με την αφορολόγητη έκπτωση ή με την αξία πώλησής του
  - ii. συγκεντρωτικός λογαριασμός, ο οποίος χρεώνεται με την αναγνωριζόμενη για έκπτωση κάθε χρόνο αξία των πραγματοποιούμενων νέων επενδύσεων και πιστώνεται με το συνολικό ποσό της αφορολόγητης έκπτωσης
2. να τηρεί στα λογιστικά του βιβλία χωριστούς αναλυτικούς λογαριασμούς κατά αναπτυξιακό νόμο για τις αφορολόγητες εκπτώσεις ή τα αποθεματικά.
3. να καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αναλυτικά και χωριστά κατά αναπτυξιακό νόμο, τις επενδύσεις, τις εκπτώσεις και τα αποθεματικά<sup>17</sup>.

Κατ' αντιστοιχία με τα παραπάνω, οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας του ΚΒΣ τηρούν βιβλίο επενδύσεων, στο οποίο τηρούνται κατά αναπτυξιακό νόμο:

1. λογαριασμός επενδύσεων, ο οποίος χρεώνεται κατά χρονολογική σειρά με τις δαπάνες απόκτησης των περιουσιακών στοιχείων που αποτελούν παραγωγικές επενδύσεις και πιστώνεται με την αξία πώλησης ή επιστροφής των περιουσιακών αυτών στοιχείων
2. λογαριασμός αφορολόγητου αποθεματικού, ο οποίος πιστώνεται με το ποσό της αφορολόγητης έκπτωσης ή του αποθεματικού
3. χωριστούς λογαριασμούς για κάθε είδος πάγιου περιουσιακού στοιχείου, ο οποίος χρεώνεται με τις δαπάνες απόκτησης αυτού και πιστώνεται με την αφορολόγητη έκπτωση που σχηματίζεται κάθε φορά ή με την αξία πώλησής του<sup>18</sup>.

<sup>16</sup> Κεφάλαιο Β: Βιβλία Επιτηδευματιών, Άρθρο 7: Βιβλία τρίτης κατηγορίας, παράγραφος 7

<sup>17</sup> Κεφάλαιο Β: Βιβλία Επιτηδευματιών, Άρθρο 10: Πρόσθετα βιβλία, παράγραφος 3

<sup>18</sup> Κεφάλαιο Β: Βιβλία Επιτηδευματιών, Άρθρο 10: Πρόσθετα βιβλία, παράγραφος 4

#### 4.5 Χρόνος Ενημέρωσης των Βιβλίων

Σε ό,τι αφορά το χρόνο ενημέρωσης των ξεχωριστών βιβλίων των πάγιων στοιχείων που προβλέπονται από τον ΚΒΣ για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας, ο Κώδικας αναφέρει ότι η ενημέρωση του μητρώου πάγιων περιουσιακών στοιχείων και του ιδιαίτερου φορολογικού μητρώου πάγιων περιουσιακών στοιχείων γίνεται μέχρι την προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού<sup>19</sup>.

#### 4.6 Απογραφή

Ιδιαίτερες διατάξεις προβλέπονται από τον ΚΒΣ και για την απογραφή των πάγιων στοιχείων της επιχείρησης. Πιο συγκεκριμένα, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αναγράφονται στο βιβλίο απογραφών, κατά ομοειδείς κατηγορίες τουλάχιστον με τα εξής στοιχεία:

1. αξία κτήσης ή κόστος ιδιοκατασκευής, προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων
2. αποσβέσεις, και
3. αναπόσβεστη αξία.

Σε περίπτωση ολοσχερούς απόσβεσης πάγιου στοιχείου, διατηρείται στο Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων συμβολική αναπόσβεστη αξία ενός λεπτού του ευρώ (€ 0,01), όταν το περιουσιακό αυτό στοιχείο εξακολουθεί να παραμένει στην κυριότητα του επιτηδευματία<sup>20</sup>.

Κατ' εξαίρεση των οριζόμενων στην προηγούμενη παράγραφο, για τα έπιπλα και σκεύη μπορεί να αναγράφεται στο βιβλίο απογραφών, κατά συντελεστή αποσβέσεων, το συνολικό ποσό της αξίας κτήσης τους, οι αποσβέσεις και η αναπόσβεστη αξία τους<sup>21</sup>.

#### 4.7 Αποτίμηση Στοιχείων Απογραφής

Κατά την απογραφή των στοιχείων της επιχείρησης γίνεται και η αποτίμηση των στοιχείων αυτών. Ο ΚΒΣ ορίζει ότι τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται στην αξία της τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους. Η αξία αυτή προσαυξάνεται με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων και μειώνεται με τις αποσβέσεις που διενεργούνται με βάση την ισχύουσα νομοθεσία<sup>22</sup>.

Σε περίπτωση αναπροσαρμογής, που γίνεται σε εφαρμογή ειδικού νόμου, η αναπροσαρμοσμένη αξία θεωρείται ως αξία κτήσης του οικείου πάγιου.

<sup>19</sup> Κεφάλαιο Δ: Ενημέρωση, Θεώρηση και Διαφύλαξη Βιβλίων και Στοιχείων, Άρθρο 17: Χρόνος ενημέρωσης των βιβλίων, παράγραφος 2

<sup>20</sup> Κεφάλαιο ΣΤ: Διαδικασίες Προσδιορισμού Οικονομικών Αποτελεσμάτων, Άρθρο 27: Απογραφή, παράγραφος 4

<sup>21</sup> Κεφάλαιο ΣΤ: Διαδικασίες Προσδιορισμού Οικονομικών Αποτελεσμάτων, Άρθρο 27: Απογραφή, παράγραφος 5

<sup>22</sup> Κεφάλαιο ΣΤ: Διαδικασίες Προσδιορισμού Οικονομικών Αποτελεσμάτων, Άρθρο 28: Αποτίμηση στοιχείων απογραφής, παράγραφος 3

Για την εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου λαμβάνονται υπόψη οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

1. της επέκτασης, προσθήκης, βελτίωσης, συντήρησης και επισκευής ενσώματων πάγιων, αλλά της τιμής κτήσης και του κόστους ιδιοκατασκευής αυτών, οι οποίοι αναφέρθηκαν νωρίτερα στην παρούσα εργασία
2. ειδικά, η τιμή κτήσης των ακινήτων αποτελείται από το ποσό που αναγράφεται στο συμβόλαιο αγοράς. Τα έξοδα απόκτησης των ακινήτων δεν περιλαμβάνονται στην τιμή κτήσης των στοιχείων αυτών. Τα έξοδα αυτά μεταφέρονται, κατά περίπτωση, στα έξοδα πρώτης εγκατάστασης ή στα γενικά έξοδα της χρήσης κατά την οποία πραγματοποιούνται.
3. η τιμή κτήσης του μηχανολογικού εξοπλισμού προσαυξάνεται και με τα έξοδα εγκατάστασης και συναρμολόγησης των μηχανημάτων, μέχρι να τεθούν σε κατάσταση λειτουργίας<sup>23</sup>.

---

<sup>23</sup> Κεφάλαιο ΣΤ: Διαδικασίες Προσδιορισμού Οικονομικών Αποτελεσμάτων, Άρθρο 28: Αποτίμηση στοιχείων απογραφής, παράγραφος 4

## ΕΝΟΤΗΤΑ 5

### ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΕΣ ΣΧΕΤΙΚΟΙ ΜΕ ΤΑ ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

*Οι αριθμοδείκτες που περιλαμβάνονται στην παρακάτω ενότητα είναι εκείνοι που κρίθηκαν ότι είναι άμεσα συσχετιζόμενοι με τα πάγια περιουσιακά στοιχεία μιας επιχείρησης, επειδή παρουσιάζουν, μέσω των μεγεθών αυτής, τη στατική και δυναμική εικόνα των παγίων της οικονομικής μονάδας, αλλά και όσων αυτά επηρεάζουν άμεσα (αγορές – πωλήσεις παγίων) ή έμμεσα (αποσβέσεις παγίων).*

#### 5.1 Εννοιολογικό Περιεχόμενο των Όρων των Παρουσιαζόμενων Αριθμοδεικτών

**Διαρκή Κεφάλαια:** το άθροισμα των κονδυλίων των κατηγοριών *ίδια κεφάλαια* και *μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις* του παθητικού του ισολογισμού. Τα κονδύλια της κατηγορίας *ίδια κεφάλαια* λαμβάνονται μειωμένα κατά τα ποσά των κατηγοριών *οφειλόμενο κεφάλαιο* και *κεφάλαιο εισπρακτέο στην επόμενη χρήση* του ενεργητικού του ισολογισμού.

**Ίδια Κεφάλαια:** το άθροισμα των κονδυλίων των κατηγοριών *ίδια κεφάλαια*, *διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο*, *διαφορές αναπροσαρμογής – επιχορηγήσεις επενδύσεων*, *αποθεματικά κεφάλαια* και *αποτελέσματα εις νέο* του παθητικού του ισολογισμού. Τα κονδύλια των κατηγοριών *ίδια κεφάλαια* και *διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο* λαμβάνονται μειωμένα κατά τα ποσά των κατηγοριών *οφειλόμενο κεφάλαιο* και *κεφάλαιο εισπρακτέο στην επόμενη χρήση* του ενεργητικού του ισολογισμού.

**Καθαρά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης ή Καθαρά Κέρδη:** το υπόλοιπο του λογαριασμού 80, το οποίο απεικονίζεται και στην κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης (κέρδη ή ζημίες εκμετάλλευσης).

**Κυκλοφορούν Ενεργητικό:** το άθροισμα των κονδυλίων *αποθέματα*, *απαιτήσεις* (εκτός από το ποσό της κατηγορίας *κεφάλαιο εισπρακτέο στην επόμενη χρήση*), *χρεόγραφα*, *διαθέσιμα* και *μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού* του ενεργητικού του ισολογισμού.

**Πάγιο Ενεργητικό ή Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία:** το άθροισμα των κονδυλίων των κατηγοριών *ασώματες ακινητοποιήσεις*, *ενσώματες ακινητοποιήσεις* και *συμμετοχές και άλλες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις* του ενεργητικού του ισολογισμού.

**Πωλήσεις αποθεμάτων και υπηρεσιών ή Πωλήσεις:** για τον προσδιορισμό των πωλήσεων αποθεμάτων και υπηρεσιών αθροίζονται τα υπόλοιπα των λογαριασμών 70 *Πωλήσεις εμπορευμάτων*, 71 *Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών*, 72 *Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού*, 73 *Πωλήσεις υπηρεσιών*, 74 *Επιχορηγήσεις και διάφορα*

έσοδα πωλήσεων και 75 Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών. Τα υπόλοιπα των λογαριασμών 70, 71, 72 και 73 απεικονίζονται και στην κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης πολλές φορές με τον τίτλο κύκλος εργασιών (πωλήσεις). Στην ίδια κατάσταση απεικονίζονται και τα υπόλοιπα των λογαριασμών 74 και 75. Συγκεκριμένα τα τελευταία αυτά υπόλοιπα προκύπτουν από τα άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως μετά την αφαίρεση των χρησιμοποιημένων προβλέψεων προς κάλυψη εξόδων εκμεταλλεύσεως του λογαριασμού 78.05.

**Σύνολο Ενεργητικού:** το γενικό σύνολο ενεργητικού της κατάστασης ισολογισμού τέλους χρήσεως, το οποίο προκύπτει από το άθροισμα των κονδυλίων των κατηγοριών του ενεργητικού: έξοδα εγκαταστάσεως, πάγιο ενεργητικό, κυκλοφορούν ενεργητικό (εκτός από το ποσό της κατηγορίας κεφάλαιο εισπρακτέο στην επόμενη χρήση) και μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού.

## 5.2 Μαθηματικές Εκφράσεις Αριθμοδεικτών Ενσώματων Πάγιων

### 5.2.1 Δείκτης Παγιοποίησης Περιουσίας (ΔΠΠ)

$$\Delta\P\P = \frac{\text{Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία}}{\text{Σύνολο Ενεργητικού}}$$

Ο αριθμοδείκτης αυτός, σε συνδυασμό με τον αριθμοδείκτη

$$\frac{\text{Κυκλοφορούν Ενεργητικό}}{\text{Σύνολο Ενεργητικού}}$$

απεικονίζει την αναλογία των κεφαλαίων που έχουν διατεθεί στις δύο αυτές κατηγορίες δέσμευσής τους. Ανάλογα με την τιμή του δείκτη αυτού, οι επιχειρήσεις χωρίζονται σε έντασης πάγιων περιουσιακών στοιχείων και σε έντασης κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων. Για την κατάρτιση του παραπάνω αριθμοδείκτη από τις οικονομικές μονάδες και την αξιολόγησή του λαμβάνονται υπ' όψη οι ακόλουθες αρχές:

1. το άριστο σημείο ισορροπίας μεταξύ κυκλοφορούντος και πάγιου ενεργητικού εξαρτάται από τον τομέα δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας
2. οι οικονομικές μονάδες έντασης πάγιου κεφαλαίου είναι υποχρεωμένες να πραγματοποιούν σημαντικές επενδύσεις για τεχνολογικούς λόγους
3. οι βιομηχανικές μονάδες δεσμεύουν σημαντικά κεφάλαια σε πάγιες εγκαταστάσεις και μηχανολογικό εξοπλισμό, ενώ οι εμπορικές δεσμεύουν μεγάλα κεφάλαια σε αποθέματα
4. οι διαφορές που παρουσιάζονται μεταξύ των οικονομικών μονάδων του αυτού κλάδου, αποκαλύπτουν τη διαφορετική πολιτική που ακολουθεί κάθε μία από τις μονάδες αυτές και εντοπίζουν την ορθότητα ή μη των επιχειρηματικών αποφάσεων στον τομέα των επενδύσεων.

### 5.2.2 Δείκτης Κάλυψης Δανειακών Υποχρεώσεων (ΔΚΔΥ)

$$\Delta\text{ΚΔΥ} = \frac{\text{Καθαρά Κέρδη} + \text{Τόκοι} + \text{Αποσβέσεις}}{\text{Τόκοι} + \text{Εξόφληση Δανείων}}$$

Όσο μεγαλύτερη είναι η τιμή του δείκτη, τόσο μεγαλύτερη κάλυψη προσφέρει η επιχείρηση στην αντιμετώπιση των χρηματοοικονομικών της υποχρεώσεων.

Φαινομενικά, ο δείκτης αυτός δεν σχετίζεται άμεσα με τα ενσώματα πάγια μιας επιχείρησης. Με μια δεύτερη ματιά, όμως, διακρίνουμε ότι συστατικό στοιχείο αυτού είναι οι αποσβέσεις των παγίων που διενεργούνται, γεγονός που καθορίζεται απολύτως από τα πάγια στοιχεία που έχει η επιχείρηση στην κατοχή της.

### 5.2.3 Δείκτης Κυκλοφοριακής Ταχύτητας Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων (ΔΚΤ<sub>ΠΠΣ</sub>)

$$\Delta\text{ΚΤ}_{\text{ΠΠΣ}} = \frac{\text{Πωλήσεις}}{\text{Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων}}$$

Ο δείκτης αυτός είναι ιδιαίτερα χρήσιμος όταν εξετάζει η επιχείρηση την πραγματοποίηση νέων επενδύσεων σε πάγια περιουσιακά στοιχεία, καθώς αποτελεί τη μαθηματική έκφραση του εάν και κατά πόσο τα έσοδα από πωλήσεις της επιχείρησης είναι σε θέση να καλύψουν τις ανειλημμένες υποχρεώσεις των επενδύσεων της σε πάγιο εξοπλισμό. Όσο υψηλότερος είναι ο συγκεκριμένος δείκτης, τόσο περισσότερες επενδύσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων μπορεί να καλύψει ο τρέχων κύκλος εργασιών της επιχείρησης, χωρίς να θέσει σε κίνδυνο βασικά χρηματοοικονομικά της στοιχεία, όπως, π.χ. η ρευστότητα.

### 5.2.4 Δείκτης Ίδια Κεφάλαια προς Πάγιο Ενεργητικό

$$\text{ΙΚ/ΠΕ} = \frac{\text{Ίδια Κεφάλαια}}{\text{Πάγιο Ενεργητικό}}$$

Ο αριθμοδείκτης αυτός, ο οποίος απεικονίζει το βαθμό χρηματοδότησης των ακινητοποιήσεων της οικονομικής μονάδας από τα ίδια κεφάλαιά της, καταρτίζεται στις εξής δύο παραλλαγές:

1. υπό στενή έννοια, οπότε στα ίδια κεφάλαια περιλαμβάνονται μόνο το καταβλημένο κεφάλαιο, η (καταβλημένη) διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο και τα κάθε είδους αποθεματικά
2. υπό ευρύτερη έννοια, οπότε στα ίδια κεφάλαια, εκτός από το καταβλημένο κεφάλαιο, την (καταβλημένη) διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο και τα αποθεματικά, περιλαμβάνονται, τόσο το υπόλοιπο κερδών που μεταφέρεται εις νέο, όσο και τα



κεφάλαια (κυρίως όταν πρόκειται για ατομικές επιχειρήσεις και προσωπικές εταιρίες) που η φύση τους επιτρέπει την εξομοίωσή τους προς τα ίδια κεφάλαια (π.χ. καταθέσεις και δάνεια του επιχειρηματία ή των εταίρων).

Για την κατάρτιση του παραπάνω αριθμοδείκτη από τις οικονομικές μονάδες και την αξιολόγησή του λαμβάνεται υπόψη ότι η σταθερότητα που χαρακτηρίζει τα ίδια κεφάλαια προσδίδει στον τρόπο αυτό χρηματοδότησεως των μέσων δράσεως αναμφισβήτητη ασφάλεια, όταν ο λόγος του κλάσματος (δηλαδή, το πηλίκο της διαίρεσης) είναι μεγαλύτερος από τη μονάδα (σε ποσοστό, όταν υπερβαίνει το 100%). Η σταθερότητα αυτή, που χαρακτηρίζει και τα κεφάλαια που η οικονομική μονάδα δανείζεται μακροπρόθεσμα, εκφράζεται με το δείκτη:

### **Σύνολο Διαρκών Κεφαλαίων** **Πάγιο Ενεργητικό**

Για την κατάρτιση του αριθμοδείκτη αυτού από τις οικονομικές μονάδες και την αξιολόγησή του λαμβάνεται υπόψη ότι, όταν το πηλίκο της διαίρεσης είναι μικρότερο από τη μονάδα ( $<1$ ), ένα μέρος των ακινητοποιήσεων της οικονομικής μονάδας χρηματοδοτείται από βραχυπρόθεσμα κεφάλαια. Αντίθετα, όταν το πηλίκο αυτό είναι μεγαλύτερο από τη μονάδα ( $>1$ ), η οικονομική διάρθρωση της οικονομικής μονάδας θεωρείται ότι είναι καλή, χωρίς να αποκλείεται ανεπαρκής χρησιμοποίηση κεφαλαίων με επιπτώσεις στην αποδοτικότητα.

**ΕΝΟΤΗΤΑ 6****ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ  
ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

*Πέρα από την αναφορά σε όσα ισχύουν για τα ενσώματα πάγια στοιχεία του ενεργητικού στην Ελλάδα, κρίθηκε σκόπιμη η παράθεση του γενικότερου πλαισίου που διαμορφώνεται γύρω από τα στοιχεία αυτά σε διεθνές επίπεδο μέσω των διατάξεων των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Η ενότητα αυτή συνοψίζει τις ερμηνείες των κυριότερων από τις παραπάνω διατάξεις.*

**6.1 Τα Ενσώματα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία υπό το πρίσμα του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 16: Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις****6.1.1 Γενικά**

Ο σκοπός του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 16 είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό για τις ενσώματες ακίνητοποιήσεις, ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να διακρίνουν τις σχετικές με την επένδυση σε ενσώματες ακίνητοποιήσεις πληροφορίες της επιχείρησης και τις μεταβολές αυτής της επένδυσης. Πρωταρχικά θέματα στη λογιστική των ενσώματων ακίνητοποιήσεων αποτελούν η αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων, ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας τους, οι δαπάνες αποσβέσεων και οι ζημίες απομείωσης που πρέπει να αναγνωριστούν σε σχέση με τα στοιχεία αυτά.

Η επιχείρηση θα εφαρμόζει το Πρότυπο σε ακίνητα υπό κατασκευή ή ανάπτυξη για μελλοντική χρήση ως επενδύσεις σε ακίνητα που δεν πληρούν ακόμη τον ορισμό της «επένδυσης σε ακίνητα» του ΔΛΠ 40: Επενδύσεις σε Ακίνητα. Όταν η κατασκευή ή η αξιοποίηση ολοκληρώνεται, το ακίνητο θεωρείται επένδυση και η επιχείρηση απαιτείται να εφαρμόσει το ΔΛΠ 40. Το ΔΛΠ 40, επίσης, εφαρμόζεται στις υπάρχουσες επενδύσεις σε ακίνητα που είναι υπό ανακατασκευή για συνεχή μελλοντική χρήση ως επένδυση σε ακίνητα. Η επιχείρηση που χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους για τις επενδύσεις σε ακίνητα σύμφωνα με το ΔΛΠ 40, θα χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους του παρόντος Προτύπου.

**6.1.2 Αναγνώριση των ενσώματων πάγιων στοιχείων**

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακίνητοποιήσεων θα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνον όταν:

1. πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση, και
2. το κόστος του στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Πολλά ανταλλακτικά και είδη συντήρησης τηρούνται λογιστικά ως αποθέματα και αναγνωρίζονται, συνήθως, στα αποτελέσματα όταν αναλώνονται. Τα μεγαλύτερης, όμως, αξίας ανταλλακτικά και ο εφεδρικός εξοπλισμός χαρακτηρίζονται ως πάγια περιουσιακά στοιχεία, όταν η επιχείρηση αναμένει να τα χρησιμοποιεί για περισσότερο από μία λογιστική περίοδο. Ομοίως, αν τα ανταλλακτικά και τα είδη συντήρησης μπορούν να χρησιμοποιηθούν

μόνο σε σχέση με στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων, λογιστικοποιούνται ως ενσώματες ακινητοποιήσεις.

Το ΔΛΠ 16 δεν προσδιορίζει τη μονάδα αποτίμησης για την αναγνώριση, τι, δηλαδή, συνιστά στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Απαιτείται, συνεπώς, κρίση στην εφαρμογή των κριτηρίων αναγνώρισης στις ιδιαίτερες συνθήκες της επιχείρησης. Μπορεί να αρμόζει να συναθροιστούν τα επί μέρους επουσιώδη στοιχεία, όπως καλούπια, εργαλεία και μήτρες και να εφαρμοστούν τα κριτήρια στη συνολική αξία.

Σύμφωνα με αυτήν την αρχή της αναγνώρισης, η επιχείρηση αποτιμά κάθε κόστος των ενσώματων ακινητοποιήσεων όταν αυτό πραγματοποιείται. Στις δαπάνες αυτές συμπεριλαμβάνονται τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν αρχικά για την απόκτηση ή την κατασκευή στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων και τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν μεταγενέστερα για τη συμπλήρωση, την αντικατάσταση μέρους ή τη συντήρηση κάποιου στοιχείου του.

### **6.1.3 Αναγνώριση των αρχικών δαπανών**

Στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορούν να αποκτηθούν, κατά την αγορά των παγίων αυτών, για λόγους ασφαλείας ή και για περιβαλλοντολογικούς λόγους. Η απόκτηση τέτοιων ενσώματων ακινητοποιήσεων, μολονότι δεν αυξάνει άμεσα τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη κάποιου υπάρχοντος στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, μπορεί να είναι αναγκαία προκειμένου να λάβει η επιχείρηση τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από άλλα περιουσιακά στοιχεία της. Τέτοια στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως περιουσιακά στοιχεία, δεδομένου ότι επιτρέπουν στην επιχείρηση να αποκομίσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη από σχετιζόμενα πάγια περιουσιακά στοιχεία, επιπλέον των ωφελειών που θα μπορούσε να έχει χωρίς την απόκτηση των παγίων αυτών. Για παράδειγμα, μία χημική βιομηχανία ενδέχεται να εγκαταστήσει ορισμένες νέες διαδικασίες χημικής παραγωγής, για να συμμορφωθεί με τις περιβαλλοντολογικές απαιτήσεις παραγωγής και εναποθήκευσης επικίνδυνων χημικών προϊόντων. Οι σχετικές εργοστασιακές επεκτάσεις αναγνωρίζονται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο, γιατί, χωρίς αυτές, η επιχείρηση δεν μπορεί να παράγει και να πωλεί χημικά προϊόντα. Ωστόσο, η προκύπτουσα λογιστική αξία τέτοιων περιουσιακών στοιχείων και σχετιζόμενων παγίων εξετάζεται για ενδεχόμενη μελλοντική απομείωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36: Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων.

### **6.1.4 Αναγνώριση των μεταγενέστερων δαπανών**

Σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης που αναφέρθηκε παραπάνω, η επιχείρηση δεν αναγνωρίζει τις δαπάνες της καθημερινής συντήρησης στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, αλλά τα κόστη αυτά αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιούνται. Οι καθημερινές δαπάνες συντήρησης αποτελούνται, κυρίως, από το εργατικό κόστος και τα αναλώσιμα και μπορεί να περιλαμβάνουν το κόστος μικρών ανταλλακτικών. Ο σκοπός των δαπανών αυτών περιγράφεται συχνά ως «επισκευή και συντήρηση» του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων.

Τμήματα ορισμένων στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να χρειάζονται αντικατάσταση κατά τακτά διαστήματα. Για παράδειγμα, ένας κλίβανος μπορεί να χρειάζεται νέα εσωτερική επένδυση μετά από ορισμένες ώρες λειτουργίας ή το εσωτερικό αεροσκάφους, όπως καθίσματα και σκεύη, μπορεί να χρειάζεται αντικατάσταση αρκετές

φορές κατά τη διάρκεια της ζωής του αεροσκάφους. Στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί επίσης να αγοραστούν, προκειμένου να γίνει μία λιγότερο συχνή αντικατάσταση, όπως η αντικατάσταση των εσωτερικών τοίχων ενός κτιρίου ή μία μη επαναλαμβανόμενη αντικατάσταση. Σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης, η επιχείρηση αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων το κόστος αντικατάστασης τέτοιου στοιχείου, όταν επιβαρύνεται με αυτό, εφ' όσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης. Η λογιστική αξία των τμημάτων που αντικαθίστανται διαγράφεται, όπως προβλέπεται στο ΔΛΠ 16.

Η συνεχιζόμενη λειτουργία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων (ενός αεροσκάφους, για παράδειγμα) μπορεί να προϋποθέτει τακτικές σημαντικές επιθεωρήσεις για ελαττώματα, ανεξάρτητα αν γίνεται αντικατάσταση τμημάτων του στοιχείου. Εφ' όσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης, το κόστος κάθε σημαντικής επιθεώρησης αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων ως αντικατάσταση. Κάθε εναπομένουσα λογιστική αξία του κόστους της προηγούμενης επιθεώρησης (ξεχωριστά από ανταλλακτικά) διαγράφεται. Αυτό συμβαίνει ανεξάρτητα αν το κόστος της προηγούμενης επιθεώρησης είχε εξατομικευθεί στη συναλλαγή μέσω της οποίας το στοιχείο αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε. Αν απαιτείται, το εκτιμώμενο κόστος μελλοντικής παρόμοιας επιθεώρησης μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως ένδειξη του κόστους του υπάρχοντος συστατικού στοιχείου της επιθεώρησης όταν το στοιχείο αυτό αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε.

### **6.1.5 Αποτίμηση των ενσώματων πάγιων κατά την αναγνώρισή τους**

Ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων το οποίο καλύπτει τις προϋποθέσεις για να αναγνωρισθεί ως περιουσιακό στοιχείο, πρέπει να αποτιμάται στο κόστος του.

#### **6.1.5.1 στοιχεία του κόστους ενός ενσώματου πάγιου στοιχείου**

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων περιλαμβάνει:

1. την τιμή αγοράς του, συμπεριλαμβανομένων των εισαγωγικών δασμών και των μη επιστρεπτέων φόρων αγοράς μετά την αφαίρεση εμπορικών εκπτώσεων και μειώσεων τιμών
2. κάθε κόστος που αφορά άμεσα τη θέση του περιουσιακού στοιχείου στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει
3. την αρχική εκτίμηση του κόστους αποσυναρμολόγησης και απομάκρυνσης του στοιχείου και αποκατάστασης του χώρου όπου έχει τοποθετηθεί, δέσμευση που αναλαμβάνει η επιχείρηση, είτε κατά την απόκτηση του στοιχείου, είτε ως συνέπεια της χρήσης του στοιχείου για συγκεκριμένη περίοδο, για λόγους εκτός της παραγωγής αποθεμάτων, κατά την περίοδο εκείνη.

Παραδείγματα άμεσα επιρριπτέου κόστους είναι:

1. το κόστος των παροχών προς εργαζομένους<sup>24</sup> που προκύπτουν άμεσα από την κατασκευή ή την απόκτηση ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων
2. το κόστος τις προετοιμασίας του χώρου

<sup>24</sup> όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 19: Παροχές σε Εργαζόμενους

3. τα αρχικά κόστη παράδοσης και μεταφοράς
4. το κόστος της εγκατάστασης και της συναρμολόγησης
5. το κόστος των δοκιμών καλής λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του καθαρού προϊόντος της πώλησης όποιων προϊόντων παράχθηκαν κατά τη διαδικασία της θέσης του περιουσιακού στοιχείου στη συγκεκριμένη τοποθεσία και κατάσταση (όπως τα δείγματα που παράγονται κατά τη δοκιμή του εξοπλισμού), και
6. οι επαγγελματικές αμοιβές.

Παραδείγματα κοστών που δε θεωρούνται κόστη ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι:

1. το κόστος για το άνοιγμα νέας μονάδας
2. το κόστος παρουσίασης νέου προϊόντος ή υπηρεσίας, συμπεριλαμβανομένου του κόστους διαφήμισης και προώθησης
3. το κόστος διεξαγωγής εργασιών σε νέα τοποθεσία ή με νέα κατηγορία πελατών (συμπεριλαμβανομένου του κόστους της εκπαίδευσης του προσωπικού), και
4. τα διοικητικά και τα άλλα γενικά κόστη.

Η αναγνώριση του κόστους στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων παύει όταν το στοιχείο βρίσκεται στη τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Κατά συνέπεια, το κόστος της χρήσης ή της επανατοποθέτησης ενός στοιχείου δεν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία του στοιχείου. Για παράδειγμα, τα ακόλουθα κόστη δε συμπεριλαμβάνονται στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων:

1. τα κόστη που πραγματοποιούνται όταν ένα στοιχείο που είναι σε θέση να λειτουργήσει με τον τρόπο που έχει προσδιορίσει η διοίκηση δεν χρησιμοποιείται ακόμα ή λειτουργεί σε ισχύ μικρότερη της κανονικής
2. οι αρχικές λειτουργικές ζημίες, όπως εκείνες που πραγματοποιούνται όταν αναπτύσσεται η ζήτηση για την παραγωγή του στοιχείου, και
3. το κόστος επανεγκατάστασης ή αναδιοργάνωσης μέρος ή του συνόλου των λειτουργιών της επιχείρησης.

Κάποιες λειτουργίες δημιουργούνται σε σχέση με την κατασκευή ή την ανάπτυξη ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, αλλά δεν απαιτούνται για τη θέση του στη τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Οι δευτερεύουσες αυτές λειτουργίες μπορεί να συμβούν πριν ή κατά τη διάρκεια της διεξαγωγής των δραστηριοτήτων για την κατασκευή ή την ανάπτυξη. Για παράδειγμα, μπορεί να υπάρξουν έσοδα από τη χρήση του οικοπέδου ως parking μέχρι την έναρξη της κατασκευής. Επειδή οι δευτερεύουσες λειτουργίες δεν είναι απαραίτητες προκειμένου να τεθεί το στοιχείο στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει, τα έσοδα και οι σχετικές δαπάνες των δευτερευουσών λειτουργιών αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα και συμπεριλαμβάνονται στις αντίστοιχες κατατάξεις των εσόδων και των δαπανών.

Το κόστος ενός ιδιοκατασκευασμένου περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται σύμφωνα με τις ίδιες αρχές που εφαρμόζονται για ένα αποκτηθέν στοιχείο. Αν η επιχείρηση

κατασκευάζει όμοια περιουσιακά στοιχεία προς πώληση, κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της, το κόστος του ιδιοκατασκευαζόμενου περιουσιακού στοιχείου είναι, συνήθως, το ίδιο με το κόστος παραγωγής ενός στοιχείου προς πώληση (ΔΛΠ 2). Για το λόγο αυτό, κάθε εσωτερικό κέρδος πρέπει να απαλείφεται, κατά τον προσδιορισμό του κόστους αυτού. Επίσης, το κόστος των ασυνήθιστων ποσών φύρας, αδράνειας ή άλλων πόρων, που πραγματοποιήθηκε κατά την παραγωγή του ιδιοκατασκευασμένου περιουσιακού στοιχείου, δεν περιλαμβάνεται στο κόστος αυτού του στοιχείου. Το ΔΛΠ 23: Κόστος Δανεισμού καθιερώνει κριτήρια για την αναγνώριση του τόκου ως ενός συνθετικού στοιχείου της λογιστικής αξίας ενός ιδιοκατασκευαζόμενου στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων.

#### 6.1.5.2 αποτίμηση του κόστους ενός ενσώματου πάγιου στοιχείου

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι η ισοδύναμη τιμή μετρητοίς κατά την ημερομηνία αναγνώρισης. Εάν η πληρωμή της αξίας ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων εκτείνεται πέραν των συνήθων πιστωτικών όρων, η διαφορά μεταξύ του συνόλου των πληρωμών και αυτής της τιμής αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκων κατά τη διάρκεια της περιόδου της πίστωσης, εκτός αν ο τόκος αυτός αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του στοιχείου<sup>25</sup>.

Μπορεί να γίνει ανταλλαγή ενός ή περισσότερων στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων με μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή στοιχεία ή συνδυασμό χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων. Το κόστος τέτοιου στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων αποτιμάται στην εύλογη αξία, εκτός αν:

1. η συναλλαγή ανταλλαγής στερείται εμπορικής ουσίας, ή
2. δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραλήφθηκε ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε.

Το στοιχείο που παραλήφθηκε αποτιμάται με αυτόν τον τρόπο, έστω και αν η επιχείρηση δεν μπορεί να διαγράψει άμεσα το περιουσιακό στοιχείο που παραχωρήθηκε. Αν στοιχείο που παραλήφθηκε δεν αποτιμάται στην εύλογη αξία, το κόστος του αποτιμάται στην λογιστική αξία του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου.

Η επιχείρηση προσδιορίζει αν η συναλλαγή ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία, εξετάζοντας την έκταση στην οποία αναμένεται να μεταβληθούν οι ταμιακές ροές της ως αποτέλεσμα της συναλλαγής. Μία συναλλαγή ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία αν:

1. η σύνθεση (κίνδυνος, χρόνος και ποσό) των ταμιακών ροών του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου διαφέρει από τη σύνθεση των ταμιακών ροών του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου, ή
2. η ειδική αξία του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της επιχείρησης μεταβάλλεται ως αποτέλεσμα της ανταλλαγής, και
3. η διαφορά του (1) ή του (2) είναι σημαντική σε σχέση με την εύλογη αξία των ανταλλασσόμενων περιουσιακών στοιχείων.

Η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου για το οποίο δεν υπάρχουν συγκρίσιμες αγοραίες συναλλαγές είναι δυνατό να αποτιμηθεί με αξιοπιστία εάν:

<sup>25</sup> σύμφωνα με τον επιτρεπόμενο εναλλακτικό χειρισμό του ΔΛΠ 23

1. δεν υφίσταται για το περιουσιακό στοιχείο σημαντική διακύμανση του εύρους των ορθολογικών εκτιμήσεων της εύλογης αξίας, ή
2. είναι δυνατός ο ορθολογικός προσδιορισμός των πιθανοτήτων των διαφόρων εκτιμήσεων εντός του εύρους τιμών και η εφαρμογή τους στην εκτίμηση της εύλογης αξίας.

Αν η επιχείρηση μπορεί να αποτιμήσει αξιόπιστα την εύλογη αξία, είτε του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου, είτε του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου, τότε η εύλογη αξία του τελευταίου χρησιμοποιείται για την αποτίμηση του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου, εκτός αν η εύλογη αξία του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου είναι πιο έκδηλη.

Σημείωση: Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, το οποίο κατέχεται από μισθωτή βάσει σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης, προσδιορίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 17: Μισθώσεις. Η λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να μειωθεί κατά τις κρατικές επιχορηγήσεις, σύμφωνα με το ΔΛΠ 20: Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης.

#### **6.1.6 Αποτίμηση των ενσώματων πάγιων μετά την αναγνώρισή τους**

Η επιχείρηση θα επιλέξει, είτε τη μέθοδο του κόστους, είτε τη μέθοδο αναπροσαρμογής ως λογιστική της πολιτική και θα εφαρμόζει την πολιτική αυτή σε ολόκληρη κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων.

##### **6.1.6.1 μέθοδος κόστους του πάγιου**

Ύστερα από την αναγνώρισή του ως περιουσιακό στοιχείο, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να εμφανίζεται στο κόστος κτήσης του, μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις και οποιεσδήποτε σωρευμένες ζημίες απομείωσης.

##### **6.1.6.2 μέθοδος αναπροσαρμογής του πάγιου**

Ύστερα από την αναγνώρισή του ως περιουσιακό στοιχείο, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων, του οποίου η εύλογη αξία μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα, θα εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία, η οποία αποτελείται από την εύλογη αξία του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής, μειωμένη με τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και τις μεταγενέστερες σωρευμένες ζημίες απομείωσης. Αναπροσαρμογές θα γίνονται αρκετά τακτικά, ώστε η λογιστική αξία να μη διαφέρει σημαντικά από εκείνη που θα προσδιοριζόταν χρησιμοποιώντας την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Η εύλογη αξία γηπέδων και κτιρίων συνήθως προσδιορίζεται από εκτιμήσεις επαγγελματιών εκτιμητών που βασίζονται σε ενδείξεις της αγοράς. Η εύλογη αξία των μηχανημάτων και εγκαταστάσεων είναι συνήθως η αγοραία αξία τους, προσδιοριζόμενη με εκτίμηση.

Όταν δεν υπάρχουν αγοραίες ενδείξεις στις οποίες μπορεί να βασιστεί η εύλογη αξία, λόγω της ιδιάζουσας φύσης του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων και επειδή σπάνια πωλούνται τέτοια στοιχεία, παρά μόνο ως τμήμα μιας συνεχιζόμενης επιχείρησης, μπορεί να χρειαστεί η επιχείρηση να υπολογίσει την εύλογη αξία με χειρισμό μέσω λογαριασμού αποτελεσμάτων ή αναπόσβεστου κόστους αντικατάστασης.

Η συχνότητα των αναπροσαρμογών εξαρτάται από τις μεταβολές της εύλογης αξίας των στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων που υπόκεινται σε αναπροσαρμογή. Όταν η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου που έχει αναπροσαρμοστεί διαφέρει σημαντικά από τη λογιστική αξία του, απαιτείται μια περαιτέρω αναπροσαρμογή. Μερικά από τα στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων υφίστανται σημαντικές και άστατες μεταβολές στην εύλογη αξία, και συνεπώς απαιτείται η ετήσια αναπροσαρμογή τους. Τέτοιες συχνές αναπροσαρμογές δεν είναι αναγκαίες για στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων με επουσιώδεις μόνο μεταβολές στην εύλογη αξία. Αντί αυτού, μπορεί να απαιτείται η αναπροσαρμογή του στοιχείου κάθε τρία ή τέσσερα έτη.

Όταν ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων αναπροσαρμόζεται, οι σωρευμένες αποσβέσεις του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής αντιμετωπίζονται με έναν από τους ακόλουθους τρόπους:

1. επαναδιατύπωση ανάλογα με τη μεταβολή στην προ αποσβέσεων αξία του περιουσιακού στοιχείου, ώστε η λογιστική αξία του, μετά την αναπροσαρμογή, να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του. Αυτή η μέθοδος χρησιμοποιείται συχνά όταν ένα περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται επί τη βάση ενός δείκτη στο αναπόσβεστο κόστος αντικατάστασής του.
2. συμψηφισμός έναντι της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και το καθαρό ποσό επαναδιατυπώνεται σύμφωνα με το αναπροσαρμοσμένο ποσό του περιουσιακού στοιχείου. Η μέθοδος αυτή συχνά χρησιμοποιείται για κτίρια.

Το ποσό της προσαρμογής που προκύπτει κατά την επαναδιατύπωση ή το συμψηφισμό των σωρευμένων αποσβέσεων, αποτελεί μέρος της αύξησης ή της μείωσης της λογιστικής αξίας που αντιμετωπίζεται λογιστικά.

Εάν γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, ολόκληρη η κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων στην οποία ανήκει το στοιχείο αυτό, πρέπει να αναπροσαρμόζεται.

Κατηγορία ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι μία ομάδα περιουσιακών στοιχείων, όμοιας φύσης και χρήσης για τις λειτουργίες της επιχείρησης. Τα ακόλουθα αποτελούν παραδείγματα ξεχωριστών κατηγοριών:

1. εδαφικές εκτάσεις
2. γήπεδα και κτίρια
3. μηχανήματα
4. πλοία
5. αεροσκάφη
6. οχήματα
7. έπιπλα και σκεύη, και
8. εξοπλισμός γραφείου.

Τα επιμέρους στοιχεία μιας κατηγορίας ενσώματων ακινητοποιήσεων αναπροσαρμόζονται ταυτόχρονα, για να αποφεύγεται η επιλεκτική αναπροσαρμογή περιουσιακών στοιχείων και η εμφάνιση στις οικονομικές καταστάσεις, ανάμικτων ποσών κόστους και αξιών διαφορετικών ημερομηνιών. Όμως, μια κατηγορία περιουσιακών



στοιχείων μπορεί να αναπροσαρμόζεται σταδιακά, εφ' όσον η αναπροσαρμογή ολόκληρης της κατηγορίας αυτής ολοκληρώνεται μέσα σε σύντομο χρόνο και εφ' όσον οι αναπροσαρμογές συμβαδίζουν με τα εκάστοτε δεδομένα.

Αν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η αύξηση θα πιστώνεται κατ' ευθείαν στην καθαρή θέση, υπό τον τίτλο *Πλεόνασμα αναπροσαρμογής*. Όμως, μια αύξηση λόγω αναπροσαρμογής θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, κατά την έκταση που αναστρέφει μία προηγούμενη υποτίμηση του ίδιου περιουσιακού στοιχείου, η οποία είχε προηγουμένως αναγνωριστεί στα αποτελέσματα.

Αν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μειώνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η μείωση πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Όμως, η μείωση θα χρεώνεται απ' ευθείας στην καθαρή θέση στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής κατά την έκταση που υπάρχει πιστωτικό υπόλοιπο στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής, αναφορικά με το περιουσιακό στοιχείο αυτό.

Τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής που περιλαμβάνονται στην καθαρή θέση, αναφορικά με στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων, μπορεί να μεταφερθούν άμεσα στο υπόλοιπο κερδών εις νέον, όταν το περιουσιακό στοιχείο διαγράφεται. Αυτό μπορεί να συνεπάγεται τη μεταφορά ολόκληρου του πλεονάσματος, όταν το περιουσιακό στοιχείο αποσύρεται ή εκποιείται. Ωστόσο, μέρος του πλεονάσματος μπορεί να μεταφέρεται κατά τη διάρκεια της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου από την επιχείρηση. Σε τέτοια περίπτωση, το ποσό του πλεονάσματος που μεταφέρεται θα αποτελούταν από τη διαφορά μεταξύ της βασιζόμενης στην αναπροσαρμοσμένη λογιστική αξία απόσβεσης και της βασιζόμενης στην αρχική τιμή του περιουσιακού στοιχείου απόσβεσης. Οι μεταφορές από τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής στα κέρδη εις νέον δεν γίνονται μέσω των κερδών ή των ζημιών.

Σημείωση: Οι επιδράσεις των φόρων στα έσοδα, αν υπάρχουν, που προκύπτουν από την αναπροσαρμογή των ενσώματων ακινητοποιήσεων, αναγνωρίζονται και γνωστοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12: Φόροι Εισοδήματος.

### **6.1.7 Αποσβέσεις ενσώματων πάγιων στοιχείων**

Κάθε τμήμα στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, το κόστος του οποίου είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστος του στοιχείου, θα αποσβένεται ξεχωριστά.

Η επιχείρηση κατανέμει το αρχικά αναγνωρισμένο ποσό ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων στα σημαντικά του τμήματα και αποσβένει ξεχωριστά κάθε τέτοιο τμήμα. Για παράδειγμα, μπορεί να αποσβένεται ξεχωριστά η δομή και οι μηχανές ενός αεροσκάφους, είτε είναι ιδιόκτητο, είτε υπόκειται σε χρηματοδοτική μίσθωση.

Ένα σημαντικό τμήμα ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να έχει ωφέλιμη ζωή και μέθοδο απόσβεσης που είναι ίδια με τη μέθοδο απόσβεσης και την ωφέλιμη ζωή άλλου σημαντικού τμήματος του ίδιου στοιχείου. Τέτοια τμήματα δύνανται να συναθροιστούν για τον προσδιορισμό της δαπάνης απόσβεσης.

Στη έκταση που μία επιχείρηση αποσβένει ξεχωριστά κάποια τμήματα ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, θα αποσβένει ξεχωριστά και το υπόλοιπο στοιχείο. Το υπόλοιπο απαρτίζεται από τα τμήματα του στοιχείου που δεν είναι σημαντικά σε μεμονωμένη βάση. Αν οι προσδοκίες της επιχείρησης για τα τμήματα αυτά ποικίλουν, μπορεί να χρειαστεί να εφαρμοστούν προσεγγιστικές τεχνικές για την απόσβεση του υπολοίπου κατά τρόπο που αντιπροσωπεύει αξιόπιστα τον τρόπο ανάλωσης ή / και την ωφέλιμη ζωή των τμημάτων του

στοιχείου. Η επιχείρηση μπορεί να επιλέξει να αποσβέσει ξεχωριστά τα τμήματα ενός στοιχείου που δεν έχουν σημαντικό κόστος σε σύγκριση με το συνολικό κόστος του.

Η δαπάνη απόσβεσης για κάθε περίοδο θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, εκτός αν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου. Ωστόσο, κάποιες φορές τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε ένα περιουσιακό στοιχείο απορροφώνται στην παραγωγή άλλων περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή, η δαπάνη απόσβεσης αποτελεί τμήμα του κόστους του άλλου περιουσιακού στοιχείου και περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία του.

### **6.1.7.1 αποσβέσιμη αξία και περίοδος απόσβεσης**

Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου πρέπει να κατανέμεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Η υπολειμματική αξία και η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου θα αναθεωρούνται τουλάχιστον στη λήξη κάθε οικονομικού έτους και, αν οι προσδοκίες διαφέρουν από τις προηγούμενες εκτιμήσεις, η μεταβολή (οι μεταβολές) θα αντιμετωπίζονται ως μεταβολή σε λογιστική εκτίμηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 8: Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη.

Η απόσβεση αναγνωρίζεται έστω και αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει τη λογιστική αξία του, υπό τον όρο ότι η υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου δεν υπερβαίνει τη λογιστική αξία του. Η επισκευή και συντήρηση ενός περιουσιακού στοιχείου δεν αναιρούν την ανάγκη απόσβεσής του.

Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται μετά την έκπτωση της υπολειμματικής αξίας του. Στην πράξη, η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου συχνά είναι ασήμαντη και, συνεπώς, επουσιώδης στον υπολογισμό του αποσβέσιμου ποσού. Η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αυξηθεί σε ποσό ίσο προς ή μεγαλύτερο της λογιστικής αξίας του. Αν αυξηθεί, η δαπάνη απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείου είναι μηδενική εκτός αν η υπολειμματική αξία του μειωθεί μεταγενέστερα σε ποσό μικρότερο της λογιστικής αξίας του.

Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου θα παύει κατά τη νωρίτερη ημερομηνία μεταξύ εκείνης που το περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως διαθέσιμο προς πώληση (ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως διαθέσιμη προς πώληση)<sup>26</sup> και εκείνης κατά την οποία διαγράφεται το περιουσιακό στοιχείο. Συνεπώς, η απόσβεση δεν παύει όταν το περιουσιακό στοιχείο τίθεται σε αδράνεια ή όταν αποσύρεται από την ενεργό χρήση, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο έχει αποσβεστεί πλήρως. Ωστόσο, σύμφωνα με τις μεθόδους χρήσης της απόσβεσης, η δαπάνη απόσβεσης μπορεί να είναι μηδενική για το διάστημα κατά το οποίο δεν υπάρχει παραγωγή.

Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε ένα περιουσιακό στοιχείο αναλώνονται από την επιχείρηση κυρίως μέσω της χρήσης του. Οποσδήποτε, όμως, άλλοι παράγοντες, όπως η τεχνική ή εμπορική απαξίωση και η φθορά, όταν το περιουσιακό στοιχείο παραμένει σε αδράνεια, συχνά συνεπάγονται τη μείωση των οικονομικών ωφελειών που αναμενόταν από το στοιχείο αυτό. Συνεπώς, όλοι οι ακόλουθοι παράγοντες

<sup>26</sup> Αναλυτικότερη παρουσίαση του λογιστικού χειρισμού των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων παρατίθεται παρακάτω, όπου γίνεται και αναφορά σε διατάξεις του σχετικού ΔΠΧΠ 5: Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες

λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου:

1. αναμενόμενη χρήση του περιουσιακού στοιχείου. Η χρήση εκτιμάται σε αναφορά με την αναμενόμενη παραγωγική δυναμικότητα ή το παραγόμενο προϊόν του περιουσιακού στοιχείου.
2. η αναμενόμενη φυσιολογική φθορά, που εξαρτάται από λειτουργικούς παράγοντες, όπως ο αριθμός των βαρδιών για τον οποίο το περιουσιακό στοιχείο πρόκειται να χρησιμοποιηθεί και το πρόγραμμα επισκευών και συντήρησης, καθώς και η φροντίδα και συντήρηση του περιουσιακού στοιχείου, όσο είναι σε αδράνεια
3. η τεχνική ή εμπορική απαξίωση που προκύπτει από αλλαγές ή βελτιώσεις στην παραγωγή ή από μεταβολή στη ζήτηση της αγοράς για προϊόντα ή υπηρεσίες που προέρχονται από το περιουσιακό στοιχείο, και
4. νομικοί ή παρόμοιοι περιορισμοί στη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, όπως η εκπνοή της διάρκειας των σχετικών μισθώσεων.

Η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου ορίζεται με βάση την αναμενόμενη χρησιμότητά του για την επιχείρηση. Η πολιτική διαχείρισης της περιουσίας της επιχείρησης μπορεί να περιλαμβάνει τη διάθεση των περιουσιακών στοιχείων, ύστερα από ορισμένο χρόνο ή μετά την ανάλωση ενός ορισμένου μέρους από τα οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα σε αυτά. Συνεπώς, η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να είναι βραχύτερη από ό,τι η οικονομική ζωή του. Η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι θέμα κρίσης, που βασίζεται στην εμπειρία της επιχείρησης από όμοια στοιχεία.

Τα γήπεδα και τα κτίρια αποτελούν περιουσιακά στοιχεία που ξεχωρίζονται μεταξύ τους και λογιστικοποιούνται χωριστά, έστω και αν αποκτώνται μαζί. Με κάποιες εξαιρέσεις, όπως τα λατομεία και οι τοποθεσίες που χρησιμοποιούνται ως χώροι ταφής, η γη έχει απεριόριστη ωφέλιμη ζωή και, συνεπώς, δεν αποσβένεται. Τα κτίρια έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή και, συνεπώς, είναι αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία. Μια αύξηση στην αξία του εδάφους στο οποίο βρίσκεται ένα κτίριο, δεν επηρεάζει τον προσδιορισμό του αποσβέσιμου ποσού του κτιρίου.

Αν το κόστος της γης περιλαμβάνει το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης και αποκατάστασης, εκείνο το κόστος του οικοπέδου αποσβένεται κατά την περίοδο που αντλούνται οφέλη μέσω της πραγματοποίησης του κόστους αυτού. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η ίδια η γη μπορεί να έχει περιορισμένη ωφέλιμη ζωή, οπότε αποσβένεται κατά τρόπο που αντανakλά τα οφέλη που πρόκειται να αποκομιστούν από αυτή.

#### **6.1.7.2 μέθοδοι αποσβέσεων ενσώματων πάγιων στοιχείων**

Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης θα αντικατοπτρίζει το ρυθμό ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που αναμένεται να αναλωθούν από την επιχείρηση. Η μέθοδος απόσβεσης που εφαρμόζεται σε περιουσιακό στοιχείο πρέπει να επανεξετάζεται τουλάχιστον στη λήξη κάθε οικονομικού έτους και, αν έχει υπάρξει σημαντική μεταβολή στο ρυθμό της αναμενόμενης ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που

ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο, η μέθοδος πρέπει να τροποποιείται ώστε να αντικατοπτρίζει το νέο ρυθμό<sup>27</sup>.

Μια ποικιλία μεθόδων απόσβεσης μπορεί να χρησιμοποιείται για να κατανέμεται το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου με τρόπο συστηματικό κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Αυτές οι μέθοδοι περιλαμβάνουν τη σταθερή μέθοδο, τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου και τη μέθοδο της μονάδας παραγωγής. Κατά τη σταθερή μέθοδο, γίνεται επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με σταθερό ποσό καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής, εάν η υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου δεν μεταβάλλεται. Κατά τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου γίνεται μία φθίνουσα επιβάρυνση των αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής. Με τη μέθοδο των συνολικά παραγόμενων μονάδων γίνεται επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με βάση την αναμενόμενη χρήση ή παραγωγή. Η επιχείρηση επιλέγει τη μέθοδο που αντανακλά καλύτερα τον αναμενόμενο ρυθμό κατανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο. Η μέθοδος εκείνη εφαρμόζεται σταθερά από περίοδο σε περίοδο, εκτός αν υπάρχει μια μεταβολή στον αναμενόμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών.

### 6.1.8 Απομείωση αξίας ενσώματων πάγιων στοιχείων

Η επιχείρηση εφαρμόζει το ΔΛΠ 36: Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων για να προσδιορίσει αν η αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων έχει απομειωθεί. Αυτό το Πρότυπο εξηγεί πώς μία επιχείρηση αναθεωρεί τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της, πώς προσδιορίζει το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου και πότε αναγνωρίζει ή αναστρέφει μια ζημία απομείωσης. Αναλυτικότερη παρουσίαση της απομείωσης της αξίας των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων γίνεται στο δεύτερο μέρος της παρούσας εργασίας.

### 6.1.9 Διαγραφή ενσώματων πάγιων στοιχείων

Η λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα διαγράφεται:

1. κατά τη διάθεση, ή
2. όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση ή τη διάθεση του στοιχείου.

Το κέρδος ή η ζημία από τη διαγραφή στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα περιλαμβάνεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων όταν το στοιχείο διαγράφεται<sup>28</sup>. Η διάθεση ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να γίνεται με διάφορους τρόπους (π.χ. μέσω πώλησης, σύναψης σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης ή δωρεάς). Τα κέρδη δε θα κατατάσσονται στα έσοδα.

Αν η επιχείρηση αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων το κόστος αντικατάστασης τμήματος του στοιχείου<sup>29</sup>, τότε διαγράφει τη λογιστική αξία του τμήματος που αντικαταστάθηκε, ασχέτως αν το αντικαθιστούμενο τμήμα είχε αποσβεστεί ξεχωριστά. Αν δεν είναι πρακτικά δυνατό η επιχείρηση να προσδιορίσει τη

<sup>27</sup> Τέτοια μεταβολή θα αντιμετωπίζεται λογιστικά ως μεταβολή της λογιστικής εκτίμησης, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

<sup>28</sup> εκτός αν το ΔΛΠ 17 απαιτεί διαφορετικά σε συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης (sale and lease back)

<sup>29</sup> παράγραφος 7, ΔΛΠ 16

λογιστική αξία του αντικαθιστούμενου τμήματος, μπορεί να χρησιμοποιήσει το κόστος της αντικατάστασης ως ένδειξη του κόστους του αντικαθιστούμενου τμήματος κατά την απόκτηση ή την κατασκευή του. Το κέρδος ή η ζημία που απορρέει από τη διαγραφή ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, θα προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης, αν υπάρχει, και της λογιστικής αξίας του στοιχείου.

Το αντάλλαγμα που πρέπει να ληφθεί κατά τη διάθεση ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων αναγνωρίζεται αρχικά στην εύλογη αξία του. Ειδικότερα, αν η πληρωμή του στοιχείου αναβάλλεται, το αντάλλαγμα που λήφθηκε αναγνωρίζεται αρχικά στην ισοδύναμη τιμή μετρητοίς του. Η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος και της ταμιακής τιμής μετρητοίς αναγνωρίζεται ως έσοδο τόκου σύμφωνα με το ΔΛΠ 18, αντανakλώντας την πραγματική απόδοση της απαίτησης.

## **6.2 Προσέγγιση των Επενδύσεων σε Ακίνητα ως Ενσώματα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία<sup>30</sup>**

### **6.2.1 Αναγνώριση μιας επένδυσης σε ακίνητα ως περιουσιακό στοιχείο**

Η επένδυση θα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνο όταν:

1. είναι πιθανόν ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με την επένδυση σε ακίνητα θα εισρεύσουν στην επιχείρηση, και
2. το κόστος της επένδυσης σε ακίνητα μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

### **6.2.2 Επιμέτρηση του κόστους του στοιχείου κατά την αναγνώρισή του**

Κάθε υπέρ το άρτιο ποσό που καταβάλλεται για μίσθωση αντιμετωπίζεται ως μέρος των ελάχιστων καταβολών για το σκοπό αυτό και, συνεπώς, συμπεριλαμβάνεται στο κόστος του περιουσιακού στοιχείου, αλλά δε συμπεριλαμβάνεται στην υποχρέωση. Όταν ένα δικαίωμα σε ακίνητο που κατέχεται βάσει μίσθωσης κατατάσσεται ως επένδυση σε ακίνητα, το στοιχείο που λογιστικοποιείται στην εύλογη αξία είναι εκείνο το δικαίωμα και όχι το υποκείμενο ακίνητο.

Μπορεί να γίνει ανταλλαγή ενός ή περισσότερων επενδύσεων σε ακίνητα με μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή στοιχεία ή συνδυασμό χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων. Το κόστος τέτοιας επένδυσης σε ακίνητα αποτιμάται στην εύλογη αξία, εκτός αν

1. η συναλλαγή ανταλλαγής στερείται εμπορικής ουσίας, ή
2. δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραλήφθηκε ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε.

Το παραληφθέν περιουσιακό στοιχείο αποτιμάται με αυτόν τον τρόπο έστω και αν η επιχείρηση δεν μπορεί να διαγράψει άμεσα το περιουσιακό στοιχείο που παραχωρήθηκε. Αν το παραληφθέν περιουσιακό στοιχείο δεν επιμετράται στην εύλογη αξία, το κόστος του αποτιμάται στη λογιστική αξία του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου.

<sup>30</sup> Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 40: Επενδύσεις σε Ακίνητα

### 6.2.3 Επιμέτρηση του κόστους του στοιχείου μετά την αναγνώρισή του

#### 6.2.3.1 επιλογή λογιστικής πολιτικής – μέθοδος εύλογης αξίας

Η εύλογη αξία μιας επένδυσης σε ακίνητα είναι το ποσό για το οποίο αυτό το ακίνητο θα μπορούσε να ανταλλαχθεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, σε μία συναλλαγή που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση. Η εύλογη αξία ειδικά αποκλείει μία εκτιμώμενη τιμή αυξημένη ή μειωμένη από ειδικούς όρους ή συνθήκες τέτοιες, όπως είναι η άτυπη χρηματοδότηση, οι συμφωνίες πώλησης και επαναμίσθωσης, οι ειδικές προϋποθέσεις ή παραχωρήσεις που δίδονται από οποιονδήποτε που συνδέεται με την πώληση.

Κέρδος ή ζημία που ανακύπτει από μία μεταβολή στην εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα θα συμπεριλαμβάνεται στο καθαρό κέρδος ή ζημία για την περίοδο στην οποία ανακύπτει.

Η καλύτερη ένδειξη της εύλογης αξίας δίδεται από τρέχουσες τιμές σε μία ενεργό αγορά για παρόμοιο ακίνητο στην ίδια τοποθεσία και κατάσταση και υποκείμενο σε παρόμοια μίσθωση και άλλες συμβάσεις. Εάν οι τρέχουσες τιμές σε μία ενεργό αγορά δεν είναι διαθέσιμες, η επιχείρηση λαμβάνει πληροφόρηση από διάφορες πηγές, που συμπεριλαμβάνουν:

1. τρέχουσες τιμές σε ενεργό αγορά για ακίνητα διαφορετικής φύσης, κατάστασης ή τοποθεσίας (ή υποκείμενα σε διαφορετική μίσθωση ή άλλες συμβάσεις), αναπροσαρμοσμένες για να αντανακλούν αυτές τις διαφορές
2. πρόσφατες τιμές παρόμοιων ακινήτων σε λιγότερο ενεργές αγορές, με αναπροσαρμογές για να αντανακλούν κάθε μεταβολή στις οικονομικές συνθήκες από την ημερομηνία των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν σε αυτές τις τιμές, και
3. προβλέψεις προεξοφλημένων ταμιακών ροών, οι οποίες βασίζονται σε αξιόπιστες εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμιακών ροών, που υποστηρίζονται από τους όρους κάθε υπάρχουσας μίσθωσης ή άλλων συμβάσεων και (όπου είναι δυνατόν) από εξωτερικά αποδεικτικά στοιχεία τέτοια, όπως τα τρέχοντα ενοίκια της αγοράς για παρόμοια ακίνητα στην ίδια τοποθεσία και κατάσταση και χρησιμοποιώντας προεξοφλητικά επιτόκια που αντανακλούν τις τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς σχετικά με την αβεβαιότητα στην ποσότητα και την επιλογή του χρόνου των ταμιακών ροών.

Κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας της επένδυσης σε ακίνητα, η επιχείρηση αποφεύγει διπλό λογισμό των περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων που αναγνωρίζονται στον ισολογισμό ως ξεχωριστά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις.

#### Παραδείγματα:

1. εξοπλισμός, όπως ανελκυστήρες ή κλιματισμός είναι συχνά ένα αναπόσπαστο μέρος ενός κτιρίου και γενικά περιλαμβάνεται στην επένδυση του ακινήτου μάλλον και δεν αναγνωρίζεται ξεχωριστά ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο
2. αν ένα γραφείο μισθώνεται επιπλωμένο, η εύλογη αξία του γραφείου γενικά περιλαμβάνει την εύλογη αξία των επίπλων, γιατί το έσοδο από μίσθωση αφορά το επιπλωμένο γραφείο. Όταν η επίπλωση περιλαμβάνεται στην εύλογη αξία της

επένδυσης σε ακίνητα, η επιχείρηση δεν αναγνωρίζει αυτήν την επίπλωση ως ξεχωριστό περιουσιακό στοιχείο.

3. η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα δεν περιλαμβάνει προπληρωμένα λειτουργικά έξοδα ή δεδουλευμένα λειτουργικά έσοδα μίσθωσης, επειδή η επιχείρηση αναγνωρίζει αυτά ως ξεχωριστή υποχρέωση ή περιουσιακό στοιχείο
4. η εύλογη αξία μιας επένδυσης σε ακίνητα που κατέχεται με μίσθωση αντανακλά τις μη αναμενόμενες ταμιακές ροές (συμπεριλαμβανομένων των ενδεχόμενων μισθώσεων που αναμένεται να καταβληθούν). Συνεπώς, αν η εκτίμηση ενός ακινήτου είναι καθαρή από κάθε αναμενόμενη καταβολή, θα πρέπει να προστεθεί εκ νέου κάθε αναγνωρισμένη υποχρέωση της μίσθωσης, προκειμένου να υπολογιστεί η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα για λογιστικούς σκοπούς.

### **6.2.3.2 επιλογή λογιστικής πολιτικής – μέθοδος κόστους**

#### **6.2.3.2.1 μεταφορές ενσώματων πάγιων στοιχείων**

Αν ένα ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο γίνεται μία επένδυση σε ακίνητα που θα απεικονίζεται στην εύλογη αξία, η επιχείρηση θα εφαρμόζει το ΔΛΠ 16 μέχρι την ημερομηνία της αλλαγής της χρήσης. Η επιχείρηση θα αντιμετωπίζει κάθε διαφορά κατά αυτή την ημερομηνία μεταξύ της λογιστικής αξίας του ακινήτου, σύμφωνα με το ΔΛΠ 16, και της εύλογης αξίας του με τον ίδιο τρόπο όπως μία αναπροσαρμογή σύμφωνα με το ΔΛΠ 16.

Μέχρι την ημερομηνία όπου ένα ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο γίνεται μία επένδυση σε ακίνητα που απεικονίζεται στην εύλογη αξία, η επιχείρηση αποσβένει το ακίνητο και αναγνωρίζει κάθε ζημία απομείωσης που έχει πραγματοποιηθεί. Η επιχείρηση θα αντιμετωπίζει κάθε διαφορά κατά αυτήν την ημερομηνία μεταξύ της λογιστικής αξίας του ακινήτου σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 και της εύλογης αξίας του με τον ίδιο τρόπο όπως μία αναπροσαρμογή σύμφωνα με το ΔΛΠ 16. Δηλαδή:

1. κάθε μείωση που προκύπτει στη λογιστική αξία του ακινήτου αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Όμως, κατά την έκταση που ένα ποσό συμπεριλαμβάνεται στα πλεονάσματα αναπροσαρμογής για αυτό το ακίνητο, η μείωση επιρρίπτεται σε αυτά τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής.
2. κάθε αύξηση που προκύπτει στη λογιστική αξία αντιμετωπίζεται ως εξής:
  - i. κατά την έκταση που η αύξηση αναστρέφει μία προηγούμενη ζημία απομείωσης για αυτό το ακίνητο, η αύξηση αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Το ποσό που αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα δεν υπερβαίνει το ποσό που χρειάζεται για την αποκατάσταση της λογιστικής αξίας στη λογιστική αξία που θα είχε προσδιοριστεί (καθαρή από απόσβεση) αν δεν είχε αναγνωριστεί καμία ζημία απομείωσης.
  - ii. κάθε υπόλοιπο που απομένει από την αύξηση πιστώνεται κατ' ευθείαν στην καθαρή θέση υπό τον τίτλο των πλεονασμάτων αναπροσαρμογής. Σε μεταγενέστερη διάθεση της επένδυσης σε ακίνητα, τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής που περιλαμβάνονται στην καθαρή θέση μπορεί να μεταφέρονται στα κέρδη εις νέον. Οι μεταφορές από τα πλεονάσματα

αναπροσαρμογής στα κέρδη εις νέον δεν γίνονται μέσω των κερδών ή των ζημιών.

Όταν η επιχείρηση ολοκληρώνει την κατασκευή ή αξιοποίηση μιας ιδιοκατασκευαζόμενης επένδυσης σε ακίνητα που θα απεικονίζεται στην εύλογη αξία, κάθε διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του ακινήτου κατά αυτήν την ημερομηνία και της προηγούμενης λογιστικής αξίας πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

#### **6.2.3.2.2 Διαθέσεις ενσώματων πάγιων στοιχείων**

Μία επένδυση σε ακίνητα θα διαγράφεται (απαλείφεται από τον ισολογισμό) κατά τη διάθεση ή όταν η επένδυση αποσύρεται μονίμως από τη χρήση και δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη διάθεσή της. Η διάθεση μιας επένδυσης σε ακίνητα μπορεί να γίνεται με πώληση ή με σύναψη σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Αν η επιχείρηση αναγνωρίζει το κόστος ανταλλακτικού τμήματος μιας επένδυσης σε ακίνητα στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, τότε διαγράφει τη λογιστική αξία του αντικαθιστούμενου τμήματος. Κέρδη ή ζημιές που ανακύπτουν από την απόσυρση ή διάθεση της επένδυσης σε ακίνητα θα προσδιορίζονται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης και της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και θα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα κατά την περίοδο της απόσυρσης ή της διάθεσης<sup>31</sup>.

### **6.3 Λογιστικοί Χειρισμοί των Μισθωμένων Ενσώματων Πάγιων Στοιχείων<sup>32</sup>**

Πέρα από τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατέχει μια επιχείρηση, ενδιαφέροντα είναι τα όσα προβλέπονται για τη λογιστική απεικόνιση και αντιμετώπιση των στοιχείων εκείνων που μισθώνει η επιχείρηση. Παρακάτω γίνεται μια σύντομη αναφορά στους λογιστικούς χειρισμούς και την παρουσίαση των στοιχείων των μισθωμένων ακινήτων<sup>33</sup>.

#### **6.3.1 Μισθώσεις στις οικονομικές καταστάσεις των μισθωτών**

##### **6.3.1.1 χρηματοδοτικές μισθώσεις**

###### **6.3.1.1.1 αρχική αναγνώριση των μισθώσεων ως περιουσιακά στοιχεία**

Κατά την έναρξη της μισθωτικής περιόδου, οι μισθωτές πρέπει να αναγνωρίζουν τις χρηματοδοτικές μισθώσεις ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις στους ισολογισμούς τους, με ποσό ίσο προς την εύλογη αξία της μισθούμενης ιδιοκτησίας ή, αν είναι χαμηλότερη, με την παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, η κάθε μία προσδιοριζόμενη

<sup>31</sup> εκτός αν το ΔΛΠ 17 απαιτεί διαφορετικά σε μία πώληση και επαναμίσθωση

<sup>32</sup> Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 17: Μισθώσεις

<sup>33</sup> Η αναφορά σε όσα ισχύουν για τους αντίστοιχους χειρισμούς και τις οικονομικές καταστάσεις των εκμισθωτών συνειδητά παραλείπεται, καθώς ο αριθμός των εταιρειών – εκμισθωτών είναι πολύ μικρός σε σχέση με το πλήθος των εταιρειών – μισθωτών, επομένως δεν κρίνεται σκόπιμη η κατάληψη τόσο σημαντικού όγκου κειμένου για μία τέτοια σπάνια περίπτωση.



κατά την έναρξη της μίσθωσης. Κάθε αρχικό άμεσο κόστος του μισθωτή προστίθεται στο ποσό που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο.

Αν τέτοιες συναλλαγές που αφορούν μισθώσεις δεν απεικονιστούν στον ισολογισμό του μισθωτή, τούτο θα προκαλέσει παραμόρφωση των οικονομικών δεικτών της επιχείρησης, αφού θα υπάρχει υποεκτίμηση τόσο των οικονομικών πόρων, όσο και του ύψους των υποχρεώσεων της. Κατά συνέπεια, η χρηματοδοτική μίσθωση είναι σκόπιμο να περιλαμβάνεται στον ισολογισμό του μισθωτή, τόσο ως περιουσιακό στοιχείο, όσο και ως υποχρέωση καταβολής των μελλοντικών μισθωμάτων.

Δεν είναι ορθό οι υποχρεώσεις για μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία να παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις αφαιρετικά από τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία. Αν για την παρουσίαση των υποχρεώσεων στην όψη του ισολογισμού γίνεται διάκριση μεταξύ βραχυπρόθεσμων και μη βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων, η ίδια διάκριση γίνεται και για τις υποχρεώσεις της μίσθωσης.

#### **6.3.1.1.2 μεταγενέστερη αναγνώριση των μισθώσεων ως περιουσιακά στοιχεία**

Οι ελάχιστες καταβολές μισθωμάτων θα επιμερίζονται στην χρηματοοικονομική επιβάρυνση και σε μείωση της ανεξόφλητης υποχρέωσης. Η χρηματοδοτική επιβάρυνση πρέπει να κατανέμεται στη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου, ώστε να προκύπτει ένα σταθερό περιοδικό επιτόκιο επί του ανεξόφλητου υπολοίπου της υποχρέωσης. Τα ενδεχόμενα μισθώματα θα αναγνωρίζονται ως δαπάνη στις περιόδους κατά τις οποίες πραγματοποιούνται.

Η χρηματοδοτική μίσθωση δημιουργεί μία δαπάνη απόσβεσης των αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και μία χρηματοδοτική δαπάνη για κάθε λογιστική περίοδο. Η μέθοδος αποσβέσεων των μισθωμένων αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων θα είναι συνεπής προς τη μέθοδο που ακολουθείται για τα αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην επιχείρηση και η αναγνωριζόμενη απόσβεση πρέπει να υπολογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα από το ΔΛΠ 16. Αν δεν υπάρχει καμία εύλογη βεβαιότητα ότι μέχρι τη λήξη της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής θα αποκτήσει την κυριότητα του στοιχείου, τότε η πλήρης απόσβεση του περιουσιακού στοιχείου αυτού θα γίνει στο συντομότερο χρόνο μεταξύ της διάρκειας της μίσθωσης και της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

Το αποσβέσιμο ποσό ενός μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου κατανέμεται σε όλες τις λογιστικές περιόδους κατά τις οποίες αναμένεται να χρησιμοποιηθεί το στοιχείο αυτό, με τρόπο συστηματικό και σύμφωνα με τη μέθοδο αποσβέσεων που ακολουθεί ο μισθωτής για τα αποσβέσιμα στοιχεία της ιδιοκτησίας του. Αν υπάρχει μία εύλογη βεβαιότητα ότι μέχρι τη λήξη της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής θα αποκτήσει την κυριότητα, τότε ως αναμενόμενη περίοδος χρησιμοποίησης λαμβάνεται η ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου, διαφορετικά η απόσβεση γίνεται στο συντομότερο χρόνο μεταξύ της διάρκειας της μίσθωσης και της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

#### **6.3.1.2 λειτουργικές μισθώσεις**

Οι καταβολές μισθωμάτων βάσει μιας λειτουργικής μίσθωσης θα αναγνωρίζονται σε βάρος των αποτελεσμάτων, με την ευθεία μέθοδο, σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης, εκτός αν

μία άλλη συστηματική βάση είναι περισσότερο αντιπροσωπευτική του είδους της χρονικής κατανομής του οφέλους για το χρήστη<sup>34</sup>.

Για τις λειτουργικές μισθώσεις, οι πληρωμές μισθωμάτων (μη συμπεριλαμβανομένου του κόστους για υπηρεσίες, όπως η ασφάλιση και συντήρηση) αναγνωρίζονται ως έξοδο με την ευθεία μέθοδο, εκτός αν μία άλλη συστηματική βάση είναι αντιπροσωπευτική του είδους της χρονικής κατανομής της ωφέλειας του χρήστη, έστω και αν οι πληρωμές δε γίνονται σε αυτήν τη βάση.

### **6.3.2 Λογιστικός χειρισμός των συναλλαγών πώλησης και επαναμίσθωσης (sale and lease back)**

Μία συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης συνεπάγεται την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου και την επαναμίσθωση στη συνέχεια του ίδιου περιουσιακού στοιχείου. Συνήθως υπάρχει αλληλεξάρτηση μεταξύ μισθωμάτων και τιμής πώλησης, δεδομένου ότι η διαπραγματεύσή τους γίνεται σε συνολική βάση. Ο λογιστικός χειρισμός μιας συναλλαγής πώλησης και επαναμίσθωσης εξαρτάται από το είδος της σχετικής μίσθωσης.

Αν μία συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης καταλήγει σε χρηματοδοτική μίσθωση, οποιαδήποτε θετική διαφορά υπέρ του προϊόντος της πώλησης του στοιχείου αυτού, σε σχέση με τη λογιστική αξία του, δεν θα αναγνωριστεί άμεσα ως έσοδο από τον πωλητή – μισθωτή. Αντίθετα, θα εμφανιστεί στις οικονομικές καταστάσεις του πωλητή – μισθωτή ως έσοδο επόμενων περιόδων και θα αποσβένεται καθ' όλη τη διάρκεια της μίσθωσης.

Αν η επαναμίσθωση αποτελεί χρηματοδοτική μίσθωση, τότε η συναλλαγή αυτή αποτελεί μέσο χρηματοδότησης του μισθωτή από τον εκμισθωτή, ο οποίος έχει για εξασφάλισή του το σχετικό περιουσιακό στοιχείο. Για το λόγο αυτό, δεν είναι σωστό να θεωρηθεί ως πραγματοποιημένο έσοδο η θετική διαφορά υπέρ του προϊόντος της πώλησης του στοιχείου, σε σχέση με η λογιστική αξία του. Η διαφορά αυτή εμφανίζεται ως έσοδο επόμενων περιόδων και αποσβένεται τμηματικά καθ' όλη τη διάρκεια της μίσθωσης.

Αν μία συναλλαγή πώλησης με επαναμίσθωση καταλήγει σε λειτουργική μίσθωση και είναι φανερό ότι η συναλλαγή αυτή έχει γίνει στην εύλογη αξία, τότε οποιοδήποτε κέρδος ή ζημία πρέπει να αναγνωρίζεται αμέσως.

Αν η τιμή πώλησης του στοιχείου είναι μικρότερη από την εύλογη αξία του, τότε οποιοδήποτε κέρδος ή ζημία θα αναγνωρίζεται αμέσως, εκτός αν η ζημία συμψηφίζεται με τη διαφορά των μελλοντικών μισθωμάτων, σε σχέση με τις τρέχουσες τιμές, οπότε η ζημία αυτή παραμένει στον ισολογισμό και αποσβένεται αναλογικά με τα μισθώματα σε ολόκληρη την προβλεπόμενη διάρκεια που αναμένεται να χρησιμοποιείται το περιουσιακό στοιχείο. Αν η τιμή πώλησης του στοιχείου είναι μεγαλύτερη από την εύλογη αξία του, τότε η θετική διαφορά παραμένει ως έσοδο επόμενων περιόδων και αποσβένεται καθ' όλη την προβλεπόμενη διάρκεια χρησιμοποίησης του περιουσιακού στοιχείου αυτού.

Αν η επαναμίσθωση αποτελεί λειτουργική μίσθωση και, τόσο τα μισθώματα, όσο και η τιμή πώλησης καθορίστηκαν σε εύλογες αξίες, τότε υπάρχει στην πραγματικότητα μία κανονική πώληση και οποιοδήποτε κέρδος ή η ζημία αναγνωρίζεται αμέσως.

<sup>34</sup> Στο αντικείμενο αυτό αναφέρεται, επίσης, και η Διερμηνεία 15: Λειτουργικές Μισθώσεις – Κίνητρα.

Για λειτουργικές μισθώσεις, αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου, κατά τη χρονική στιγμή μιας συν αλλαγής πώλησης και επαναμίσθωσης, είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία του, τότε η ζημία που προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και της εύλογης αξίας πρέπει να αναγνωρίζεται αμέσως.

Στις χρηματοδοτικές μισθώσεις δεν είναι απαραίτητη αυτή η προσαρμογή, εκτός αν έχει υπάρξει απομείωση της αξίας του στοιχείου, οπότε η λογιστική αξία του μειώνεται στο ανακτήσιμο ποσό, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36.

## **6.4 Έσοδα από Ακίνητα και σχετικοί Φόροι Εισοδήματος<sup>35</sup>**

### **6.4.1 Γενικά**

Στο πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων, ως έσοδα ορίζονται οι αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη, κατά τη διάρκεια της περιόδου, με τη μορφή εισροών ή αυξήσεων των περιουσιακών στοιχείων ή μειώσεων των υποχρεώσεων, που καταλήγουν σε αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, άλλη από εκείνη που συνδέεται με εισφορές των συμμετεχόντων στα ίδια κεφάλαια. Τα έσοδα εμπεριέχουν τόσο τα τακτικά όσο και τα έκτακτα έσοδα και κέρδη. Τα τακτικά έσοδα προκύπτουν κατά την πορεία των συνήθων δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης και αναφέρονται με μια ποικιλία διαφορετικών λογαριασμών, που συμπεριλαμβάνουν τις πωλήσεις, τις αμοιβές, τους τόκους, τα μερίσματα και τα δικαιώματα εκμετάλλευσης.

Η χρησιμοποίηση, από τρίτους, περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης αποφέρει έσοδα με τις ακόλουθες μορφές:

1. τόκοι – καταλογισμοί για τη χρησιμοποίηση μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων ή ποσών οφειλόμενων στην επιχείρηση
2. δικαιώματα εκμετάλλευσης – καταλογισμοί για τη χρησιμοποίηση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, για παράδειγμα, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σημάτων, εκδοτικών δικαιωμάτων και λογισμικού, και
3. μερίσματα – διανομές κερδών στους κατόχους συμμετοχικών τίτλων σε αναλογία της συμμετοχής τους σε συγκεκριμένη κατηγορία κεφαλαίου.

### **6.4.2 Αποτίμηση του εσόδου**

Το ποσό του εσόδου που προκύπτει από μια συναλλαγή προσδιορίζεται συνήθως με συμφωνία μεταξύ της επιχείρησης και του αγοραστή ή του χρήστη του περιουσιακού στοιχείου. Αποτιμάται στην εύλογη αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος, λαμβάνοντας υπόψη, ως προς το ποσό, κάθε είδους έκπτωση που παρέχει η επιχείρηση.

### **6.4.3 Έσοδα από εκ μέρους τρίτων εκμετάλλευση των περιουσιακών στοιχείων**

Το έσοδο που προκύπτει από την εκ μέρους τρίτων χρήση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, που δίδουν τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης και μερίσματα, πρέπει να καταχωρείται, όταν:

<sup>35</sup> Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12: Φόροι Εισοδήματος και Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 18: Έσοδα

2. πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη σύμβαση θα εισρεύσουν στην επιχείρηση, και
3. το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

#### **6.4.4 Αναβαλλόμενη φορολογία από αναπροσαρμογή περιουσιακών στοιχείων**

Το αρχικό ΔΛΠ 12 επέτρεπε, αλλά δεν απαιτούσε, μία επιχείρηση να καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση σε σχέση με τις αναπροσαρμογές περιουσιακών στοιχείων. Το αναθεωρημένο ΔΛΠ 12 απαιτεί από την επιχείρηση να καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση σε σχέση με τις αναπροσαρμογές περιουσιακών στοιχείων

Οι φορολογικές συνέπειες της ανάκτησης της λογιστικής αξίας ορισμένων περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων μπορεί να εξαρτώνται από τον τρόπο ανάκτησης ή τακτοποίησης, για παράδειγμα:

1. σε ορισμένες χώρες, τα κέρδη κεφαλαίου δε φορολογούνται με τον ίδιο συντελεστή, όπως άλλα φορολογητέα έσοδα, και
2. σε μερικές χώρες, το ποσό που εκπίπτει για φορολογικούς σκοπούς κατά την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μεγαλύτερο από το ποσό που μπορεί να εκπίπτει ως απόσβεση.

Το αναθεωρημένο ΔΛΠ 12 ορίζει ότι η αποτίμηση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων πρέπει να βασίζεται στις φορολογικές επιπτώσεις, ανάλογα με τον τρόπο με τον οποίο η επιχείρηση αναμένει να ανακτήσει ή να διακανονήσει τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της.

Το προέχον θέμα στη λογιστική των φόρων εισοδήματος είναι το πώς θα πρέπει να λογιστικοποιηθούν οι τρέχουσες και μελλοντικές φορολογικές συνέπειες από:

1. τη μελλοντική ανάκτηση (τακτοποίηση) της λογιστικής αξίας περιουσιακών στοιχείων (υποχρεώσεων) που είναι καταχωρημένα στον ισολογισμό μιας επιχείρησης, και
2. συναλλαγές και άλλα γεγονότα της τρέχουσας περιόδου που είναι καταχωρημένα στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης.

Κατά την καταχώρηση ενός περιουσιακού στοιχείου, εξυπακούεται ότι η επιχείρηση αναμένει να ανακτήσει ή να τακτοποιήσει τη λογιστική αξία αυτού του περιουσιακού στοιχείου. Αν αναμένεται ότι η ανάκτηση ή η τακτοποίηση αυτή της λογιστικής αξίας θα καταστήσει τις μελλοντικές πληρωμές φόρων μεγαλύτερες (μικρότερες) από ό,τι αυτές θα ήταν, αν η ανάκτηση ή η τακτοποίηση αυτή δεν είχε φορολογικές συνέπειες, αυτό το Πρότυπο απαιτεί από την επιχείρηση να καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση), με ορισμένες περιορισμένες εξαιρέσεις.

#### **6.4.5 Φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου**

Η φορολογική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά από φορολογητέα οικονομικά οφέλη που θα εισρεύσουν σε μια επιχείρηση, όταν αυτή ανακτά τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου. Αν αυτά τα οικονομικά οφέλη δε

θα είναι φορολογητέα, η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου ενεργητικού είναι ίση με τη λογιστική αξία του.

**Παράδειγμα:** Μηχάνημα κόστους 100. Για φορολογικούς σκοπούς, απόσβεση ίση με 30 έχει ήδη εκπεστεί στην τρέχουσα και στις προηγούμενες περιόδους και το απομένον κόστος θα εκπεστεί σε μελλοντικές περιόδους, είτε ως απόσβεση, είτε μέσω μιας έκπτωσης κατά την πώληση. Τα έσοδα που δημιουργούνται από τη χρησιμοποίηση του μηχανήματος είναι φορολογητέα, κάθε κέρδος από την πώληση του μηχανήματος θα είναι φορολογητέο και κάθε ζημία από την πώληση θα είναι εκπεστέα φορολογικά. Η φορολογική βάση του μηχανήματος είναι 70.

#### **6.4.6 Λογιστικός χειρισμός αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων**

Είναι συνακόλουθο της καταχώρησης ενός περιουσιακού στοιχείου ότι η λογιστική αξία θα ανακτηθεί με τη μορφή οικονομικών οφελών που θα εισρεύσουν στην επιχείρηση σε μελλοντικές περιόδους. Όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει τη φορολογική βάση του, το ποσό των φορολογητέων οικονομικών οφελών θα υπερβαίνει το ποσό που θα επιτρέπεται ως έκπτωση για φορολογικούς σκοπούς. Η διαφορά αυτή είναι μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά και η υποχρέωση πληρωμής του προκύπτοντος φόρου εισοδήματος σε μελλοντικές περιόδους είναι μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Καθώς η επιχείρηση ανακτά τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, η φορολογητέα προσωρινή διαφορά θα αναστρέφεται και η επιχείρηση θα έχει φορολογητέο κέρδος. Αυτό καθιστά πιθανό ότι οικονομικά οφέλη θα εκρέουν από την επιχείρηση με τη μορφή φορολογικών πληρωμών.

**Παράδειγμα:** Ένα περιουσιακό στοιχείο που κοστίζει 150 έχει λογιστική αναπόσβεστη αξία 100. Η σωρευμένη απόσβεση για φορολογικούς σκοπούς είναι 90 και ο φορολογικός συντελεστής είναι 25 %.

Η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου είναι 60 (κόστος 150 μείον σωρευμένη φορολογική απόσβεση 90). Για να ανακτήσει τη λογιστική αξία των 100, η επιχείρηση πρέπει να κερδίσει φορολογητέο εισόδημα των 100, αλλά έχει δυνατότητα να εκπέσει φορολογική απόσβεση μόνο 60. Συνεπώς, η επιχείρηση θα πληρώσει φόρους εισοδήματος 10 ( $40 \times 25\%$ ), όταν θα ανακτήσει το αναπόσβεστο ποσό του περιουσιακού στοιχείου. Η διαφορά μεταξύ του αναπόσβεστου ποσού των 100 και της φορολογικής βάσης των 60 είναι μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά των 40. Για το λόγο αυτό, η επιχείρηση καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση των 10 ( $40 \times 25\%$ ) που αντιπροσωπεύει τους φόρους εισοδήματος που θα πληρώσει, όταν θα ανακτήσει το αναπόσβεστο ποσό του περιουσιακού στοιχείου

Ορισμένες προσωρινές διαφορές προκύπτουν όταν έσοδα ή έξοδα περιλαμβάνονται στο λογιστικό αποτέλεσμα μιας περιόδου, αλλά περιλαμβάνονται στο φορολογητέο εισόδημα διαφορετικής περιόδου. Τέτοιες προσωρινές διαφορές συχνά αναφέρονται ως χρονικές διαφορές. Το ακόλουθο είναι παράδειγμα προσωρινών διαφορών αυτού του είδους, ο οποίες είναι φορολογητέες προσωρινές διαφορές και οι οποίες συνεπώς καταλήγουν σε αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις.

**Παράδειγμα:** Απόσβεση που χρησιμοποιείται στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος (φορολογικής ζημίας) μπορεί να διαφέρει από αυτή που χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος. Η προσωρινή διαφορά είναι η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και της φορολογικής βάσης του, η οποία είναι το αρχικό κόστος του περιουσιακού στοιχείου μείον όλες οι εκπτώσεις σε σχέση με αυτό το περιουσιακό στοιχείο που επιτρέπονται από τις φορολογικές αρχές κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της τρέχουσας και των προηγούμενων περιόδων. Μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά προκύπτει και καταλήγει σε αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, όταν η φορολογική απόσβεση είναι επιταχυνόμενη (αν η φορολογική απόσβεση είναι μικρότερη από τη λογιστική απόσβεση, προκύπτει μια εκπεστέα προσωρινή διαφορά και καταλήγει σε μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση).

Προσωρινές διαφορές, επίσης, προκύπτουν όταν:

1. περιουσιακά στοιχεία επανεκτιμώνται, χωρίς να γίνει ισοδύναμη προσαρμογή για φορολογικούς σκοπούς
2. η φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης κατά την αρχική καταχώρηση διαφέρει από την αρχική λογιστική αξία του, για παράδειγμα όταν μία επιχείρηση ωφελείται από μη φορολογητέες κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν σε περιουσιακά στοιχεία.

#### **6.4.7 Περιουσιακά στοιχεία απεικονιζόμενα στην εύλογη αξία**

Τα ΔΠΧΠ επιτρέπουν ορισμένα περιουσιακά στοιχεία να τηρούνται λογιστικά στην εύλογη αξία ή να αναπροσαρμόζονται. Σε ορισμένες νομοθεσίες, η αναπροσαρμογή ή άλλου είδους επαναδιατύπωση ενός περιουσιακού στοιχείου στην εύλογη αξία επηρεάζει το φορολογητέο εισόδημα (φορολογική ζημία) για την τρέχουσα περίοδο. Ως αποτέλεσμα, η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου προσαρμόζεται και καμία προσωρινή διαφορά δεν προκύπτει. Σε άλλες νομοθεσίες, η αναπροσαρμογή ή η επαναδιατύπωση ενός περιουσιακού στοιχείου δεν επηρεάζει το φορολογητέο εισόδημα στη περίοδο της αναπροσαρμογής ή επαναδιατύπωσης και, συνεπώς, η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου δεν προσαρμόζεται. Εντούτοις, η μελλοντική ανάκτηση της λογιστικής αξίας θα καταλήξει σε μια φορολογητέα ροή οικονομικών οφελών προς την επιχείρηση και το ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά θα διαφέρει από το ποσό αυτών των οικονομικών οφελών. Η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου και της φορολογικής βάσης του είναι μία προσωρινή διαφορά και δημιουργεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση. Αυτό είναι αληθές και αν ακόμη:

1. η επιχείρηση δεν προτίθεται να εκποιήσει το περιουσιακό στοιχείο. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η αναπροσαρμοσμένη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου θα ανακτηθεί μέσω της χρησιμοποίησής του και αυτό θα δημιουργήσει φορολογητέο εισόδημα, το οποίο υπερβαίνει την απόσβεση που θα είναι εκπεστέα για φορολογικούς σκοπούς σε μελλοντικές περιόδους, ή
2. ο φόρος στα κέρδη κεφαλαίου αναβάλλεται, αν το προϊόν της πώλησης του περιουσιακού στοιχείου επενδύεται σε παρόμοια περιουσιακά στοιχεία. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο φόρος θα καταστεί τελικά πληρωτέος κατά την πώληση ή χρήση των παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων.

Μία προσωρινή διαφορά μπορεί να προκύπτει κατά την αρχική καταχώρηση ενός περιουσιακού στοιχείου, για παράδειγμα αν μέρος ή όλο το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου δε θα είναι εκπεστέο φορολογικά. Η μέθοδος της λογιστικής παρακολούθησης μιας τέτοιας προσωρινής διαφοράς εξαρτάται από τη φύση της συναλλαγής που οδήγησε στην αρχική καταχώρηση του περιουσιακού στοιχείου. Αν η συναλλαγή δεν είναι μία ενοποίηση επιχειρήσεων και δεν επηρεάζει, ούτε το λογιστικό αποτέλεσμα, ούτε το φορολογητέο εισόδημα, μία επιχείρηση θα καταχωρούσε την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση και θα προσάρμοζε τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου κατά το ίδιο ποσό. Τέτοιες προσαρμογές θα καθιστούσαν τις οικονομικές καταστάσεις λιγότερο διαφανείς. Συνεπώς, τα ΔΛΠ δεν επιτρέπουν στην επιχείρηση να καταχωρεί την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση, είτε κατά την αρχική καταχώρηση, είτε μεταγενέστερα. Επιπλέον, μία επιχείρηση δεν καταχωρεί μεταγενέστερες μεταβολές στη μη καταχωρηθείσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση, καθώς το περιουσιακό στοιχείο αποσβένεται.

**Παράδειγμα:** Μία επιχείρηση προτίθεται να χρησιμοποιεί ένα περιουσιακό στοιχείο που κοστίζει 1000 καθ' όλη την ωφέλιμη ζωή του των 5 ετών και έπειτα να το πωλήσει με υπολειμματική αξία μηδέν. Ο φορολογικός συντελεστής είναι 40 %. Η απόσβεση του περιουσιακού στοιχείου δεν είναι εκπεστέα φορολογικά. Κατά την πώληση, το τυχόν κέρδος κεφαλαίου δε θα ήταν φορολογητέο και η τυχόν ζημία κεφαλαίου δε θα ήταν εκπεστέα.

Καθώς ανακτά τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, η επιχείρηση θα κερδίζει φορολογητέο εισόδημα 1000 και θα πληρώσει φόρο 400. Η επιχείρηση δεν καταχωρεί την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση των 400, γιατί αυτή προέρχεται από την αρχική καταχώρηση του περιουσιακού στοιχείου. Στο επόμενο έτος, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι 800. Κερδίζοντας φορολογητέο εισόδημα 800, η επιχείρηση θα πληρώσει φόρο 320. Η επιχείρηση δεν καταχωρεί την αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση των 320, γιατί προέρχεται από την αρχική καταχώρηση του περιουσιακού στοιχείου.

#### 6.4.8 Φορολογικός προγραμματισμός και χειραγώγηση κερδών

Ο φορολογικός προγραμματισμός συνίσταται σε ενέργειες που η επιχείρηση θα αναλάμβανε για να δημιουργήσει ή να αυξήσει το φορολογητέο εισόδημα σε συγκεκριμένη περίοδο πριν την εκπνοή της φορολογικής ζημίας ή του πιστωτικού φόρου που μεταφέρεται εις νέο. Για παράδειγμα, σε μερικές νομοθεσίες, το φορολογητέο εισόδημα μπορεί να δημιουργηθεί ή να αυξηθεί από:

1. πώληση και πιθανή επαναμίσθωση, περιουσιακών στοιχείων που έχουν ανατιμηθεί αλλά για τα οποία η φορολογική βάση δεν έχει προσαρμοστεί για να αντανakλά αυτή την ανατίμηση, και
2. πώληση περιουσιακού στοιχείου που δημιουργεί μη φορολογητέο εισόδημα (όπως, σε μερικές νομοθεσίες, μία κρατική ομολογία) με σκοπό την αγορά μιας άλλης επένδυσης που δημιουργεί φορολογητέο εισόδημα.

Μία περίπτωση κατά την οποία δημιουργείται αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση κατά την αρχική καταχώρηση ενός περιουσιακού στοιχείου, είναι όταν μία μη φορολογητέα κρατική επιχορήγηση που συνδέεται με το περιουσιακό στοιχείο, εκπίπτει κατά τον

προσδιορισμό της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου, αλλά για φορολογικούς σκοπούς, δεν εκπίπτει από το αποσβεστέο ποσό του στοιχείου αυτού (με άλλα λόγια από τη φορολογική βάση του). Η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερη από τη φορολογική βάση του και αυτό συνεπάγεται μία εκπεστέα προσωρινή διαφορά. Οι κρατικές επιχορηγήσεις μπορεί να παρουσιαστούν επίσης ως έσοδο επόμενων χρήσεων, οπότε η διαφορά μεταξύ του εσόδου επόμενων χρήσεων και της μηδενικής φορολογικής βάσεώς του είναι μία εκπεστέα προσωρινή διαφορά. Οποιαδήποτε μέθοδος παρουσίασης υιοθετείται από την επιχείρηση, η επιχείρηση δεν καταχωρεί την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

#### 6.4.9 Αποτίμηση

Σε μερικές νομοθεσίες, ο τρόπος με τον οποίο μία επιχείρηση ανακτά (τακτοποιεί) τη λογιστική αξία μιας απαίτησης (υποχρέωσης), μπορεί να επηρεάζει είτε το ένα από τα κατωτέρω είτε αμφότερα:

1. το φορολογικό συντελεστή που είναι εφαρμοστέος όταν η επιχείρηση ανακτά (τακτοποιεί) τη λογιστική αξία της απαίτησης (υποχρέωσης)
2. τη φορολογική βάση της απαίτησης (υποχρέωσης). Σε τέτοιες περιπτώσεις, η επιχείρηση αποτιμά τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις με τη χρήση του φορολογικού συντελεστή και της φορολογικής βάσης, που είναι συνεπής με τον αναμενόμενο τρόπο ανάκτησης ή τακτοποίησης.

**Παράδειγμα:** Ένα περιουσιακό στοιχείο ενεργητικού με αξία κτήσης 100 και ένα ποσό λογιστικής τήρησης 80 αναπροσαρμόζεται στα 150. Καμία ισοδύναμη προσαρμογή δεν έγινε για φορολογικούς σκοπούς. Η σωρευμένη απόσβεση για φορολογικούς σκοπούς είναι 30 και ο συντελεστής φορολογίας είναι 30%. Αν το περιουσιακό στοιχείο πωληθεί πάνω από το κόστος, η σωρευμένη φορολογική απόσβεση των 30 θα συμπεριληφθεί στο φορολογητέο εισόδημα, αλλά το προϊόν της πώλησης που υπερβαίνει το κόστος δε θα είναι φορολογητέο.

Η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου είναι 70 και υπάρχει μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά των 80. Αν η επιχείρηση αναμένει να ανακτήσει η λογιστική αξία με τη χρησιμοποίηση του περιουσιακού στοιχείου, πρέπει να δημιουργήσει φορολογητέο εισόδημα των 150, αλλά θα είναι σε θέση να εκπέσει απόσβεση μόνο 70. Σε αυτή τη βάση, υπάρχει μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση των 24 ( $80 \times 30\%$ ). Αν η επιχείρηση αναμένει να ανακτήσει την αναπόσβεστη λογιστική αξία με την άμεση πώληση του περιουσιακού στοιχείου έναντι 150, η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση υπολογίζεται ως εξής:



	φορολογητέα αναβαλλόμενη φορολογική διαφορά		φορολογική υποχρέωση
		προσωρινή φόρου	
σωρευμένη φορολογική απόσβεση	30	30%	9
είσπραξη πλέον του κόστους	50	0	-
σύνολο	80		9

Σημείωση: Ο επιπρόσθετος αναβαλλόμενος φόρος που προκύπτει κατά την αναπροσαρμογή χρεώνεται κατ' ευθείαν στα ίδια κεφάλαια.

**Παράδειγμα:** Τα γεγονότα είναι όπως στο προηγούμενο παράδειγμα, εκτός του ότι αν το περιουσιακό στοιχείο πωληθεί πάνω από το κόστος, η σωρευμένη φορολογική απόσβεση θα περιληφθεί στο φορολογητέο εισόδημα (φορολογούμενο με 30%) και το προϊόν της πώλησης θα φορολογηθεί με 40%, μετά την έκπτωση κόστους προσαρμοσμένου για τον πληθωρισμό ύψους 110.

Αν η επιχείρηση αναμένει να ανακτήσει τη λογιστική αξία με τη χρησιμοποίηση του περιουσιακού στοιχείου, πρέπει να δημιουργήσει φορολογητέο εισόδημα των 150, αλλά θα είναι σε θέση να εκπέσει απόσβεση μόνο 70. Με αυτό το σκεπτικό, η φορολογική βάση είναι 70, υπάρχει μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά των 80 και υπάρχει μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση των 24 ( $80 \times 30\%$ ).

Αν η επιχείρηση αναμένει να ανακτήσει τη λογιστική αξία από την άμεση πώληση του περιουσιακού στοιχείου έναντι 150, η επιχείρηση θα είναι σε θέση να εκπέσει το προσαρμοσμένο για πληθωρισμό κόστος των 110. Το καθαρό προϊόν των 40 θα φορολογηθεί με 40%. Επιπρόσθετα, η σωρευμένη φορολογική απόσβεση των 30 θα συμπεριληφθεί στο φορολογητέο εισόδημα και θα φορολογηθεί με 30%. Με αυτό το σκεπτικό, η φορολογική βάση είναι 80 ( $110 \text{ μείον } 30$ ), υπάρχει μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά των 70 και υπάρχει μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση των 25 ( $40 \times 40\% \text{ πλέον } 30 \times 30\%$ ). Αν η φορολογική βάση δεν είναι άμεσα εμφανής σε αυτό το παράδειγμα, μπορεί να είναι χρήσιμο να ληφθεί υπόψη η θεμελιώδης αρχή που τίθεται στην παράγραφο 10.

Σημείωση: Ο επιπρόσθετος αναβαλλόμενος φόρος που προκύπτει κατά την αναπροσαρμογή χρεώνεται κατ' ευθείαν στα ίδια κεφάλαια.

#### 6.4.10 Λογιστικός χειρισμός του τρέχοντος και του αναβαλλόμενου φόρου

Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς απαιτούν ή επιτρέπουν ορισμένα στοιχεία να πιστώνονται ή να χρεώνονται κατ' ευθείαν στα ίδια κεφάλαια, Παράδειγμα τέτοιων στοιχείων είναι μία μεταβολή στη λογιστική αξία που προκύπτει από την αναπροσαρμογή των ενσώματων πάγιων.

Το ΔΛΠ 16 δεν εξειδικεύει αν μία επιχείρηση πρέπει να μεταφέρει κάθε έτος, από το αποθεματικό αναπροσαρμογής στα αποτελέσματα εις νέον, ένα ποσό ίσο με τη διαφορά μεταξύ της απόσβεσης ενός αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου και της απόσβεσης που βασίζεται στην αξία κτήσης αυτού του περιουσιακού στοιχείου. Αν μία επιχείρηση

διενεργεί τέτοια μεταφορά, το μεταφερόμενο ποσό είναι καθαρό από κάθε σχετικό αναβαλλόμενο φόρο. Το ίδιο εφαρμόζεται για μεταφορές που γίνονται κατά την πώληση ενός στοιχείου των ενσώματων πάγιων

Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται για φορολογικούς σκοπούς και αυτή η αναπροσαρμογή σχετίζεται με λογιστική αναπροσαρμογή προηγούμενης περιόδου ή αναπροσαρμογή που αναμένεται να διενεργηθεί σε μελλοντική περίοδο, οι φορολογικές επιδράσεις τόσο της αναπροσαρμογής του περιουσιακού στοιχείου όσο και της προσαρμογής της φορολογικής βάσης πιστώνονται ή χρεώνονται στα ίδια κεφάλαια στις περιόδους στις οποίες προκύπτουν. Αν, όμως, η αναπροσαρμογή για φορολογικούς σκοπούς δε σχετίζεται με λογιστική αναπροσαρμογή προγενέστερης περιόδου ή αναπροσαρμογή που αναμένεται να διενεργηθεί σε μελλοντική περίοδο, οι φορολογικές επιδράσεις της προσαρμογής της φορολογικής βάσης καταχωρούνται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων.

## **6.5 Πώς πραγματοποιείται η Ανάκτηση Αναπροσαρμοσμένων Μη Αποσβέσιμων Ενσώματων Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων<sup>36</sup>**

Το ζήτημα που παρουσιάζεται εδώ είναι πώς να ερμηνευθεί ο όρος «ανάκτηση» σε σχέση με ένα περιουσιακό στοιχείο που δεν αποσβένεται (μη αποσβέσιμο περιουσιακό στοιχείο) και αναπροσαρμόζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 16.

Η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση που ανακύπτει από την αναπροσαρμογή ενός μη αποσβέσιμου περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 πρέπει να αποτιμάται βασιζόμενη στις φορολογικές συνέπειες που θα επακολουθούσαν από την ανάκτηση της λογιστικής αξίας αυτού του περιουσιακού στοιχείου μέσω πώλησης, ανεξάρτητα από την αποτίμηση της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Κατά συνέπεια, αν ο φορολογικός νόμος ορίζει ένα φορολογικό συντελεστή εφαρμοστέο στο φορολογητέο ποσό που προέρχεται από την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου, ο οποίος διαφέρει από το φορολογικό συντελεστή που εφαρμόζεται στο φορολογητέο ποσό που προέρχεται από τη χρησιμοποίηση ενός περιουσιακού στοιχείου, ο πρώτος συντελεστής εφαρμόζεται στην αποτίμηση της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης ή απαίτησης που συνδέεται προς ένα μη αποσβέσιμο περιουσιακό στοιχείο (ΔΛΠ 16).

## **6.6 Ενσώματα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία της Επιχείρησης που Κατέχονται με σκοπό να Πωληθούν<sup>37</sup>**

### **6.6.1 Γενικά**

Η λογιστική αντιμετώπιση των περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται προς πώληση, με βάση τις διατάξεις των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, απαιτεί:

<sup>36</sup> Διερμηνεία 21: Φόροι Εισοδήματος - Ανάκτηση Αναπροσαρμοσμένων Μη Αποσβέσιμων Περιουσιακών Στοιχείων

<sup>37</sup> Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης 5: Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες

1. τα περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη<sup>38</sup> ως κατεχόμενα για πώληση να επιμετρώνται στην χαμηλότερη αξία μεταξύ της λογιστικής αξίας και της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος πωλήσεων και η απόσβεση των περιουσιακών στοιχείων αυτών να πάψει, και
2. τα περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα προς πώληση να παρουσιάζονται διακεκριμένα στην όψη του ισολογισμού και τα αποτελέσματα των διακοπείσων δραστηριοτήτων να παρουσιάζονται διακεκριμένα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων.

### **6.6.2 Ενσώματες ακινητοποιήσεις προς πώληση**

Όταν μία επιχείρηση αποκτά ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο αποκλειστικά με προοπτική να το διαθέσει μεταγενέστερα, θα κατατάσσει το μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο ως κατεχόμενο προς πώληση κατά την ημερομηνία της απόκτησης μόνο αν πληρούται η προϋπόθεση του ενός έτους και είναι πολύ πιθανό ότι οποιαδήποτε άλλα κριτήρια που δεν πληρούνται εκείνη την ημερομηνία θα πληρούνται σε σύντομο χρονικό διάστημα μετά την απόκτηση (συνήθως εντός τριών μηνών).

Αν τα κριτήρια αυτά πληρούνται μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, η επιχείρηση δεν θα κατατάσσει ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) ως κατεχόμενο προς πώληση σε εκείνες τις οικονομικές καταστάσεις όταν εκδοθούν. Όμως, όταν πληρούνται τα κριτήρια αυτά μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, αλλά πριν την έγκριση για την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων, η επιχείρηση θα γνωστοποιεί τις πληροφορίες που καθορίζονται στην παρακάτω παράγραφο και στις σημειώσεις.

### **6.6.3 Αναγνώριση ζημιών απομείωσης της αξίας και κερδών**

Η επιχείρηση θα αναγνωρίζει ζημία απομείωσης ή μεταγενέστερη υποτίμηση του περιουσιακού στοιχείου στην εύλογη αξία απομειωμένη κατά τα κόστη πώλησης του, στην έκταση που δεν έχει αναγνωριστεί.

Η επιχείρηση θα αναγνωρίζει κέρδος για οποιαδήποτε μεταγενέστερη αύξηση της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου, αλλά το οποίο δεν υπερβαίνει τη σωρευτική ζημία απομείωσης της αξίας του που έχει αναγνωριστεί.

### **6.6.4 Απόσβεση πάγιων στοιχείων που κατέχονται προς πώληση**

Η επιχείρηση δεν θα αποσβένει μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο για όσο διάστημα κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση ή για όσο διάστημα αποτελεί μέρος μιας ομάδας διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση. Οι τόκοι και οι λοιπές δαπάνες που αποδίδονται στις υποχρεώσεις μιας ομάδας διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση συνεχίζουν να αναγνωρίζονται.

---

<sup>38</sup> Τα κριτήρια για την κατάταξη των περιουσιακών στοιχείων ως κατεχόμενα προς πώληση αναφέρονται στο αντίστοιχο ΔΠΧΠ 5.